

**ANTESEDEN DAN KONSEKUENSI PARTISIPASI PENGANGGARAN
(STUDI EMPIRIS PADA SATUAN KERJA PERANGKAT DAERAH
PEMERINTAH DAERAH KOTA PALU)**

TESIS

**Diajukan Sebagai Salah Satu Syarat
Memperoleh Derajat S-2 Magister Sains Akuntansi**



Diajukan oleh :

Nama : Muhammad Din

NIM : C4C 006 364

**PROGRAM STUDI MAGISTER SAINS AKUNTANSI
PROGRAM PASCASARJANA UNIVERSITAS DIPONEGORO SEMARANG
DESEMBER 2008**

Tesis Berjudul

**ANTESEDEN DAN KONSEKUENSI PARTISIPASI PENGANGGARAN
(STUDI EMPIRIS PADA SATUAN KERJA PERANGKAT DAERAH
PEMERINTAH DAERAH KOTA PALU)**

Yang dipersiapkan dan disusun oleh

Muhammad Din

NIM C4C006364

Telah dipertahankan di depan Dewan Penguji pada tanggal 4 Desember 2008
dan telah dinyatakan memenuhi syarat untuk diterima

Susunan Tim Penguji

Pembimbing I

Pembimbing II

Anis Chariri, SE, M.Com, Ph.D, Akt
NIP. 131 003 712

Warsito Kawedar, SE, M.Si, Akt
NIP. 132 205 527

Anggota Tim Penguji

Penguji I

Penguji II

DR. Sugeng Pamudji, M.Si, Akt
NIP. 130 808 773

Hj. Indira Djanuarti, SE, M.Si, Akt
NIP. 131 991 449

Penguji III

Drs. Basuki HP, MBA, M.Acc, Akt
NIP. 131 764 490

Semarang, 9 Desember 2008
Program Pascasarjana Universitas Diponegoro
Program Studi Magister Sains Akuntansi

Ketua Program

Dr. Abdul Rohman, M.Si, Akt
NIP. 131 991 447

SURAT PERNYATAAN

Dengan ini saya menyatakan bahwa tesis yang diajukan adalah hasil karya sendiri dan belum pernah diajukan untuk memperoleh gelar kesarjanaan di perguruan tinggi lainnya, sepanjang pengetahuan saya, tesis ini belum pernah ditulis atau diterbitkan oleh pihak lain kecuali yang diacu secara tertulis dan disebutkan pada daftar pustaka.

Semarang, Desember 2008

Muhammad Din

MOTTO

Hai orang-orang yang beriman, mintalah pertolongan (kepada Allah) dengan sabar dan sholat, sesungguhnya Allah beserta orang-orang yang sabar
(Al Baqarah: 113)

Karena sesungguhnya sesudah kesulitan itu ada kemudahan, maka apabila kamu telah selesai (dari suatu urusan) kerjakanlah dengan sungguh-sungguh (urusan) yang lain, dan hanya kepada Tuhanlah hendaknya kamu berharap
(Alam Nasyrah: 5-8)

Orang-orang yang beriman dan berilmu, Tuhan meninggikan posisinya beberapa derajat
(Qs. Al.Mujadillah, 59: 11)

“Berbuat baiklah untuk duniamu seakan-akan engkau akan hidup selamanya dan berbuatlah untuk akhiratmu seakan-akan engkau mati besok”
(Al Hadist)

Kupersembahkan Buat :

Orang Tuaku : Andi Subhan Effendi dan Arna Mustamin

Mertuaku : Hi. Muh. Natsir Yakub dan Hj. Danse Nasir

Istriku : Munawarah, SE

Adikku : Boni Jayanti

ABSTRACT

This Research aims to analyze the effect of antecedents of budgetary participation (decentralization, work attitude, and need for achievement) and consequence on managerial performance of local government officers. This study adopted research by Yuen (2007) with some modification. The object of the research was SKPD the City of Palu , Central Sulawesi.

This study used purposive sampling technique in the data collection. The data was obtained by disseminate questionnaire to 264 in 66 SKPD the City of Palu and 175 respondent (66,29%) returned the questionnaire, consisting of 47 Kepala SKPD and 128 one level below Kepala SKPD. The data analysis was conducted using Structural Equation Model (SEM) with AMOS program.

The result of this study demonstrated that antecedents variable (decentralization, work attitude, and need for achievement) had significantly positive effect on budgetary participation. This study also found that antecedents variable (decentralization, work attitude and need for achievement) had significantly positive effect on managerial performance of local government officers with budgetary participation as an intervening variable.

Key words : Decentralization, Work Attitude, Need for Achievement, Budgetary Participation, Managerial Performance of Local Government Officers and Structural Equation Model (SEM).

ABSTRAKSI

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis anteseden partisipasi penganggaran (desentralisasi, sikap kerja dan kebutuhan akan prestasi) dan konsekuensinya terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah. Penelitian ini merupakan pengembangan penelitian yang dilakukan oleh Yuen (2007). Obyek penelitian ini adalah SKPD Pemerintah Daerah Kota Palu, Sulawesi Tengah.

Penelitian ini merupakan penelitian empiris dengan teknik *purposive sampling* di dalam pengumpulan data. Data yang diperoleh dengan menyebarkan kuesioner sebanyak 264 di 66 SKPD Pemerintah daerah Kota Palu dan 175 responden (66,29%) telah memberikan jawaban, terdiri dari 47 Kepala SKPD dan 128 satu tingkat dibawah Kepala SKPD. Analisis data dilakukan dengan *Structural Equation Model* (SEM) dengan Program AMOS versi 5.0.

Hasil dalam penelitian ini menunjukkan bahwa variabel anteseden (desentralisasi, sikap kerja dan kebutuhan akan prestasi) berpengaruh positif dan signifikan terhadap partisipasi penganggaran. Penelitian ini juga menemukan variabel anteseden (desentralisasi, sikap kerja dan kebutuhan akan prestasi) berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah dengan partisipasi penganggaran sebagai variabel intervening.

Key words : Desentralisasi, Sikap Kerja, Kebutuhan akan Prestasi, Partisipasi Penganggaran, Kinerja Manajerial Aparat Pemerintah Daerah, *Structural Equation Model* (SEM).

KATA PENGANTAR

Bismillahirrahmanirrahim

Assalammu'alaikum wr.wb

Puji dan syukur atas karunia Allah SWT dengan kemurahan-Nya, sehingga saya bisa menyelesaikan tesis yang berjudul “Anteseden dan Konsekuensi Partisipasi Penganggaran (Studi Empiris Pada Satuan Kerja Perangkat Daerah Pemerintah Daerah Kota Palu)”.

Tesis ini disusun dan diajukan untuk memenuhi syarat dalam menyelesaikan studi pada Program Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro. Penulis menyadari bahwa tesis ini masih jauh dari kesempurnaan, oleh karena itu diharapkan bagi penulis yang akan datang untuk dapat mengembangkan lagi penelitian ini.

Proses penyelesaian tesis ini tidak terlepas dari bimbingan, saran, serta masukan dari Bapak Anis Chariri, SE, M.Com, Ph.D Akt sebagai dosen pembimbing utama serta Bapak Warsito Kawedar SE, M.Si, Akt sebagai pembimbing kedua, mudah-mudahan Allah SWT akan mencatat ini semua sebagai amalan yang terus mengalir bagi mereka dan juga bagi dosen-dosen saya yang lain.

Selanjutnya penyelesaian tesis ini telah melibatkan banyak pihak, untuk itu saya menyampaikan ucapan terima kasih kepada:

1. Bapak Rektor Universitas Diponegoro dan Bapak Dekan Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro yang telah memberikan kesempatan kepada penulis untuk mengikuti pendidikan pada Program Studi Magister Sains Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro.
2. Bapak Dr. Abdul Rohman, M.Si, Akt selaku ketua Program Studi Magister Sains Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro.
3. Seluruh dosen pada Program Studi Magister Sains Akuntansi FE UNDIP yang telah memberikan tambahan pengetahuan kepada saya selama mengikuti pendidikan.
4. Bapak Rektor dan Bapak Dekan Fakultas Ekonomi Universitas Tadulako.

5. Orang tua serta mertua tersayang, ayahanda Andi Subhan Effendi dan Hi. Muh. Natsir Yakub serta ibunda Arna Hi. Mustamin dan Hj. Danse Hi. Ismail yang telah berdo'a untuk kelancaran studi saya. Teristimewa untuk istri tercinta Munawarah, SE dan adik tersayang Boni Jayanti yang telah memberikan motivasi, doa, dukungan, pengorbanan, dan kasih sayangnya sehingga saya dapat menyelesaikan studi.
6. Bapak Walikota Palu yang telah memberikan izin untuk melaksanakan penelitian ini.
7. Rekan kerja saya di Fakultas Ekonomi Universitas Tadulako khususnya Bapak Muh. Jafar Bekka, Bapak Supriadi Laupe, Bapak Eko Jokolelono dan Ibu Nuhdiatul Mangun, Bapak Iwan Tanju, Bapak Andi Chairil Furqan, Ibu Rita Yunus, Ibu Farida Milliastuty dan Ibu Femilia Zahra.
8. Seluruh staf pengelola dan admisi Program Studi Magister Sains Akuntansi FE UNDIP atas dukungannya sehingga proses belajar menjadi lebih menyenangkan.
9. Rekan-rekan seperjuangan MAKSI angkatan 16 dan PPA kelas malam dan kelas pagi Angkatan X.
10. Para responden atas partisipasi dan dukungannya.

Akhirnya kepada semua pihak yang namanya tidak dapat disebutkan satu persatu, saya mengucapkan banyak terima kasih atas semua bantuan yang diberikan. Semoga Allah melimpahkan berkah dan rahmat-Nya bagi bapak, ibu dan saudara yang telah berbuat baik untuk saya.

Semarang, Desember 2008

Muhammad Din

DAFTAR ISI

Halaman Judul.....	i
Halaman Pengesahan	ii
Surat Pernyataan Keaslian	iii
Motto.....	iv
Abstract	v
Abstraksi	vi
Kata Pengantar	vii
Daftar Isi	ix
Daftar Tabel	xiii
Daftar Gambar.....	xvi
Daftar Lampiran.....	xvii

BAB I. PENDAHULUAN

1.1	Latar
Belakang Masalah	1
1.2	Rumusan
Masalah	10
1.3	Tujuan
Penelitian.....	11
1.4	Manfaat
Penelitian.....	12
1.4.1 Kontribusi Teoritis	12

1.4.2 Kontribusi Praktik	12
1.5	Sistematika Penulisan
	12

BAB II. TINJAUAN PUSTAKA

2.1	Telaah Teori	13
2.1.1	Teori Kontijensi	13
2.1.2	Teori Psikologi.....	14
2.1.2.1 Teori Disonansi Kognitif		15
2.1.2.2 Teori Prestasi.....		16
2.1.3	Konsep Anggaran	17
2.1.4	Karakteristik Anggaran Pada Organisasi Sektor Publik	19
2.1.5	Prinsip dan Mekanisme Penyusunan APBD	21
2.1.6	Partisipasi Penganggaran	28
2.1.7	Desentralisasi.....	30
2.1.8	Sikap Kerja.....	33

2.1.9	Kebutuhan Akan Prestasi.....	36
2.1.10	Kinerja Manajerial	37
2.2	Penelitian Terdahulu	39
2.3	Kerangka Pemikiran Teoritis dan Pengembangan Hipotesis Penelitian.....	44

BAB III. METODE PENELITIAN

3.1	Desain Penelitian.....	54
3.2	Populasi dan sampel.....	54
3.3	Besar Sampel.....	55
3.4	Teknik Pengambilan sampel.....	56
3.5	Variabel Penelitian dan Definisi Operasional Variabel	58
3.6	Teknik Pengumpulan Data	60
3.7	Gambaran Umum Responden	61

3.8	Uji <i>Non</i>
<i>Response Bias (T-Test)</i>	62
3.9	Uji
Kualitas Data	62
3.10 Uji Normalitas	63
3.11 Uji Asumsi Outlier	63
3.12 Teknik Analisis Data	63
3.13 Pengujian Hipotesis	76
3.14 Pengujian Pengaruh Langsung dan Tidak Langsung	77

BAB IV. HASIL DAN PEMBAHASAN

4.1 Gambaran Umum Responden	78
4.2 Uji Kualitas Data	81
4.3 Uji <i>Non-Response Bias (T-Test)</i>	82
4.4 Deskripsi Variabel	83
4.5 <i>Measurement Model</i> dengan <i>Confirmatory Factor Analysis</i>	86
4.5.1	<i>Measure</i>
<i>ment Model</i> dengan <i>Confirmatory Factor Analysis</i>	
Untuk Konstruksi Desentralisasi	86
4.5.2	<i>Measure</i>
<i>ment Model</i> dengan <i>Confirmatory Factor Analysis</i>	
Untuk Konstruksi Sikap Kerja	89
4.5.3	<i>Measure</i>
<i>ment Model</i> dengan <i>Confirmatory Factor Analysis</i>	
Untuk Konstruksi Kebutuhan Akan Prestasi	94

4.5.4	<i>Measurement Model dengan Confirmatory Factor Analysis</i>	
Untuk Konstruksi Partisipasi Penganggaran		96
4.5.5	<i>Measurement Model dengan Confirmatory Factor Analysis</i>	
Untuk Konstruksi Kinerja Manajerial		99
4.6 <i>Full Structural Equation Model Analysis</i>		101
4.6.1	Pengujian	
Asumsi SEM		102
4.6.2	Penilaian	
Kriteria <i>Goodness of Fit Indices</i>		108
4.7 Pengujian Hipotesis		109
4.8 Pembahasan Hasil Pengujian Hipotesis		113
4.8.1	Pengaruh	
Langsung Desentralisasi Terhadap Partisipasi		
Penganggaran		114
4.8.2	Pengaruh	
Langsung Sikap Kerja Terhadap Partisipasi		
Penganggaran		114
4.8.3	Pengaruh	
Langsung Kebutuhan Akan Prestasi Terhadap		
Partisipasi Penganggaran		115
4.8.4	Pengaruh	
Langsung Partisipasi Penganggaran terhadap		

Kinerja Manajerial Aparat Pemerintah Daerah.....	116
4.8.5Pengaruh	
Tidak Langsung Desentralisasi, Sikap Kerja dan	
Kebutuhan Akan Prestasi Terhadap Kinerja Manajerial Jika	
Dimediasi Oleh Partisipasi Penganggaran.	117
BAB V. KESIMPULAN, KETERBATASAN, IMPLIKASI	
DAN SARAN	
5.1 Kesimpulan	123
5.2 Keterbatasan.....	124
5.3 Implikasi	125
5.3.1Implikasi	
Teoritis	125
5.3.2Implikasi	
Praktik	125
5.4 Saran	126
DAFTAR PUSTAKA	127
LAMPIRAN	

DAFTAR TABEL

Tabel 2.1 Ringkasan Penelitian Terdahulu	42
Tabel 3.1 Indikator-indikator Konstruk	66
Tabel 3.2 Model Persamaan Struktural	70
Tabel 3.3 Spesifikasi Model Pengukuran.....	71
Tabel 3.4 <i>Goodness of Fit Indices</i>	76
Tabel 4.1 Rincian Pengembalian Kuesioner	79
Tabel 4.2 Profil Responden.....	80
Tabel 4.3 Hasil Uji Reliabilitas.....	81
Tabel 4.4 Hasil Uji Validitas.....	82
Tabel 4.5 Pengujian Response Bias	83
Tabel 4.6 Statistik Deskriptif Variabel Penelitian.....	84
Tabel 4.7 <i>Goodness of Fit Indices</i> Kostruk Desentralisasi	87
Tabel 4.8 Standardized Loading, Costruct Reliability dan Varianced Extracted Konstruk Desentralisasi.....	88
Tabel 4.9 <i>Goodness of Fit Indices</i> Kostruk Sikap Kerja	90
Tabel 4.10 Standardized Loading Konstruk Sikap Kerja.....	91
Tabel 4.11 <i>Goodness of Fit Indices</i> Modifikasi Kostruk Sikap Kerja	92
Tabel 4.12 Standardized Loading, Costruct Reliability dan Varianced Extracted Konstruk Sikap Kerja.....	93
Tabel 4.13 <i>Goodness of Fit Indices</i> Kostruk Kebutuhan Akan Prestasi	95

Tabel 4.14 Standardized Loading, Costruct Reliability dan Varianced	
Extracted Konstruk Kebutuhan Akan Prestasi	96
Tabel 4.15 <i>Goodness of Fit Indices</i> Kostruk Partisipasi Penganggaran	97
Tabel 4.16 Standardized Loading, Costruct Reliability dan Varianced	
Extracted Konstruk Partisipasi Penganggaran.....	98
Tabel 4.17 <i>Goodness of Fit Indices</i> Kostruk Kinerja Manajerial	
Aparat Pemerintah Daerah.....	100
Tabel 4.18 Standardized Loading, Costruct Reliability dan Varianced	
Extracted Konstruk Kinerja Manajerial Aparat Pemerintah daerah	101
Tabel 4.19 Uji Normalitas data	104
Tabel 4.20 <i>Observation Fathest From The Centroid/Mahalanobis Distance</i>	107
Tabel 4.21 <i>Goodness of Fit Indices Full Structural Equation Model</i>	108
Tabel 4.22 <i>Output Regression Weight</i>	109
Tabel 4.23 <i>Output Standardized Regression Weight</i>	110
Tabel 4.24 Ringkasan Hasil Pengujian Hipotesis	112
Tabel 4.25 <i>Standardized Total Effect</i>	113
Tabel 4.26 <i>Standardized Direct Effect</i>	113
Tabel 4.27 <i>Standardized Indirect Effect</i>	114
Tabel 4.28 Pengaruh Tidak Langsung Desentralisasi Terhadap Kinerja Manajerial Aparat Pemerintah Daerah Jika Dimediasi Oleh Partisipasi Penganggaran.....	118
Tabel 4.29 Pengaruh Tidak Langsung Sikap Kerja Terhadap Kinerja Manajerial Aparat Pemerintah Daerah Jika Dimediasi Oleh	

Partisipasi Penganggaran.....	120
Tabel 4.30 Pengaruh Tidak Langsung Kebutuhan Akan Prestasi Terhadap	
Kinerja Manajerial Aparat Pemerintah Daerah Jika Dimediasi	
Oleh Partisipasi Penganggaran	121

DAFTAR GAMBAR

Gambar 2.1 Proses Penyusunan APBD	27
Gambar 2.2 Model Penelitian	45
Gambar 3.1 Konseptualisasi Model dalam Diagram	69
Gambar 4.1 <i>Confirmatory Factor Analysis</i> Konstruk Desentralisasi	87
Gambar 4.2 <i>Confirmatory Factor Analysis</i> Konstruk Sikap Kerja	89
Gambar 4.3 <i>Confirmatory Factor Analysis</i> Modifikasi Konstruk Sikap Kerja	92
Gambar 4.4 <i>Confirmatory Factor Analysis</i> Konstruk Kebutuhan Akan Prestasi	94
Gambar 4.5 <i>Confirmatory Factor Analysis</i> Konstruk Partisipasi Penganggaran	97
Gambar 4.6 <i>Confirmatory Factor Analysis</i> Konstruk Kinerja Manajerial Aparat Pemerintah Daerah	99
Gambar 4.7 <i>Full Structural Equation Model</i> Antecedent dan Konsekuensi Partisipasi Penganggaran	102
Gambar 4.8 <i>Bootstrapping Full Structural Model</i>	105
Gambar 4.9 Distribusi Chi-square Hasil <i>Bootstrapping</i>	106

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran 1 Kuesioner Penelitian

Lampiran 2 Administrasi Penelitian (Surat Ijin Penelitian)

Lampiran 3 Profil Responden Penelitian

Lampiran 4 Tabulasi Jawaban Responden

Lampiran 5 Uji Kualitas data (Reliabilitas dan Validitas), Uji *Non Response* Bias

Lampiran 6 Analisis Faktor Konfirmatori

Lampiran 7 Full Struktural Model

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang Masalah

Di era reformasi, pemerintah telah melakukan perubahan penting dan mendasar, dengan maksud untuk memperbaiki berbagai kekurangan yang ada serta upaya untuk mengakomodasi berbagai tuntutan dan aspirasi yang berkembang di daerah dan masyarakat. Pemberlakuan Undang-Undang Nomor 32 tahun 2004 tentang Pemerintah Daerah dan Undang-Undang Nomor 33 tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan Antara Pusat dan Daerah, membawa perubahan fundamental dalam hubungan tata pemerintah dan hubungan keuangan serta dalam hal pengelolaan anggaran daerah. Otonomi daerah memiliki implikasi terhadap penyelenggaraan pemerintahan yang harus berorientasi pada peningkatan kesejahteraan masyarakat dengan selalu memperhatikan kepentingan dan aspirasi yang tumbuh dalam masyarakat.

Banyak aspek yang muncul dari adanya reformasi keuangan daerah. Namun, yang paling umum menjadi sorotan bagi pengelola keuangan daerah adalah adanya aspek perubahan mendasar dalam pengelolaan anggaran daerah (APBD) yaitu perubahan dari *traditional budget* ke *performance budget* (Rahayu dan kawan-kawan, 2007). Perubahan paradigma anggaran daerah dilakukan untuk menghasilkan anggaran daerah yang benar-benar mencerminkan kepentingan dan pengharapan masyarakat daerah setempat terhadap pengelolaan keuangan daerah secara ekonomis, efisien dan efektif.

Menurut Freeman dalam Nordiawan (2006: 48), anggaran adalah sebuah proses yang dilakukan oleh organisasi sektor publik untuk mengalokasikan sumber daya yang dimilikinya ke dalam kebutuhan-kebutuhan yang tidak terbatas. Anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu yang dinyatakan dalam ukuran finansial, sedangkan penganggaran adalah proses atau metode untuk mempersiapkan suatu anggaran (Mardiasmo, 2004: 61). Pengertian tersebut mengungkap peran strategis anggaran dalam pengelolaan kekayaan sebuah organisasi publik.

Anggaran sektor publik merupakan instrumen akuntabilitas atas pengelolaan dan pelaksanaan program-program yang dibiayai dengan uang publik. Penganggaran dalam organisasi sektor publik merupakan tahapan yang cukup rumit dan mengandung nuansa politik yang tinggi (Mardiasmo, 2004: 61). Penganggaran sektor publik terkait dalam proses penentuan jumlah alokasi dana untuk tiap-tiap program dan aktivitas dalam satuan moneter. Tahap penganggaran menjadi sangat penting karena anggaran yang tidak efektif dan tidak berorientasi pada kinerja akan dapat menggagalkan perencanaan yang telah disusun (Rahayu dkk, 2007).

Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) disusun berdasarkan pendekatan kinerja, yaitu sistem penyusunan dan pengelolaan anggaran daerah yang berorientasi pada pencapaian hasil kinerja. Kinerja tersebut harus mencerminkan efisiensi dan efektivitas pelayanan publik, yang berarti harus berorientasi pada kepentingan publik (Rahayu dkk, 2007). Oleh karena itu, anggaran dianggap sebagai pencerminan program kerja (Bastian, 2006b: 53). Untuk memenuhi tujuan akuntabilitas dan keterbukaan dalam melaksanakan pelayanan kepada masyarakat,

pos-pos anggaran harus dikelompokkan ke dalam kegiatan-kegiatan (sebagai *cost object*) dengan menetapkan berbagai standar biaya, pelayanan minimal dan kinerja.

Pada pendekatan kinerja, anggaran disusun berdasarkan pada sasaran tertentu yang akan dicapai dalam satu tahun anggaran. Oleh karena itu, untuk menyusun APBD, pemerintah daerah menyusun rancangan Kebijakan Umum APBD (KUA) berdasarkan Rencana Kerja Pemerintah Daerah dan pedoman penyusunan APBD yang ditetapkan oleh Menteri Dalam Negeri setiap tahun. Rancangan KUA memuat target pencapaian kinerja yang terukur dari program-program yang akan dilaksanakan oleh pemerintah daerah untuk setiap urusan pemerintahan daerah yang disertai dengan proyeksi pendapatan daerah, alokasi belanja daerah, sumber dan penggunaan pembiayaan yang disertai dengan asumsi yang mendasarinya. Rancangan KUA dibahas dan ditetapkan bersama DPRD.

Berdasarkan KUA, pemerintah daerah menyusun Prioritas dan Plafon Anggaran Sementara (PPAS), kemudian dibahas dan ditetapkan bersama DPRD sehingga menjadi Prioritas dan Plafon Anggaran (PPA). Berdasarkan KUA dan PPAS yang telah ditetapkan, selanjutnya pemerintah daerah melalui SKPD menyusun Rencana Kerja dan Anggaran SKPD, dengan menggunakan pendekatan kerangka pengeluaran jangka menengah daerah, penganggaran terpadu dan penganggaran berdasarkan prestasi kerja (Haryanto dkk, 2007: 33). Komponen dan kinerja pelayanan yang diharapkan disusun berdasarkan aspirasi masyarakat dengan mempertimbangkan kondisi dan kemampuan daerah, termasuk kinerja pelayanan yang telah dicapai dalam tahun-tahun anggaran sebelumnya.

Penelitian tentang proses penyusunan anggaran dan efektivitasnya dalam meningkatkan kinerja manajerial merupakan topik yang penting, karena anggaran

menjadi alat utama pengendalian setiap organisasi (Cherrington dan Cherrington, 1973). Pentingnya peran anggaran dapat juga dilihat dari fungsi-fungsi lainnya seperti, anggaran mempunyai fungsi sebagai pedoman untuk menilai kinerja individual para manajer (Schiff dan Lewin, 1970). Anggaran juga dapat dijadikan alat untuk memotivasi kinerja anggota organisasi (Chow, *et al* 1988), alat koordinasi dan komunikasi antara atasan dengan bawahan (Kenis, 1979), dan alat untuk mendelegasikan wewenang atasan kepada bawahan (Hofstede dalam Supomo, 1998).

Proses penyusunan anggaran merupakan kegiatan yang penting dan kompleks, karena kemungkinan dampak fungsional atau disfungsional sikap dan perilaku anggota organisasi yang ditimbulkannya (Millani, 1975). Untuk mencegah dampak disfungsional anggaran, Argyris (1952) dalam Supomo (1998) menyarankan perlunya melibatkan manajemen pada level yang lebih rendah dalam proses penyusunannya. Hal ini dimaksudkan, agar supaya bawahan merasa aspirasinya dihargai sehingga mereka merasa bertanggungjawab atas proses penyusunan anggaran dan akhirnya dapat meningkatkan kinerja, sesuai dengan yang ditargetkan dalam anggaran.

Namun dalam kondisi ideal sekalipun, partisipasi penganggaran juga mempunyai keterbatasan. Proses partisipasi dalam penyusunan anggaran memberikan kekuasaan kepada para manajer untuk menetapkan isi dari anggaran mereka, sehingga memungkinkan timbulnya masalah, seperti menetapkan standar yang terlalu tinggi, membuat kelonggaran dalam anggaran dan terjadinya bentuk partisipasi semu (*pseudo participation*) (Hansen dan Mowen, 2004: 376-378). Bentuk partisipasi semu ini terjadi jika manajemen puncak menerapkan pengendalian total atas proses penganggaran, sehingga hanya mencari partisipasi palsu dari para

manajer tingkat bawah (Ikhsan dan Ihsak, 2005: 176-178). Manajemen puncak hanya mendapatkan persetujuan formal anggaran dari para manajer tingkat bawah, bukan mencari input yang sebenarnya. Akhirnya tidak satupun manfaat dari partisipasi dapat diperoleh.

Jadi, dalam konsep penganggaran diperlukan komitmen yang kuat dari manajemen semua tingkatan, baik pimpinan maupun manajer dan karyawan sebagai bawahan. Semua manajer dalam setiap jenjang organisasi mendapatkan peran tertentu untuk melaksanakan aktivitasnya guna mencapai sasaran yang ditetapkan dalam anggaran. Oleh karena itu, seorang manajer harus memiliki persepsi yang jelas mengenai peran mereka dalam mencapai sasaran sehingga dapat memiliki komitmen untuk mencapainya. Dengan demikian, diperlukan partisipasi manajer sebagai pelaksana anggaran dalam proses penganggaran untuk menyelaraskan tujuan setiap bagian dalam organisasi sebagai pusat pertanggungjawaban dengan tujuan organisasi secara keseluruhan, dengan harapan kinerja yang diperoleh sesuai dengan yang diharapkan oleh organisasi.

Partisipasi penganggaran merupakan pendekatan manajerial yang umumnya dinilai dapat meningkatkan efektivitas organisasi melalui peningkatan kinerja setiap anggota organisasi secara individual atau kelompok. Beberapa penelitian mengenai konsekuensi partisipasi penganggaran yaitu hubungan antara partisipasi penganggaran dan kinerja manajer menunjukkan hasil yang tidak konsisten. Brownell (1982b), Brownell dan McInnes (1986), Frucot Shearon (1991), Indriantoro (1993), Sardjito dan Muthaher (2007) menunjukkan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja manajerial. Sedangkan hasil penelitian Millani (1975), Kenis (1979), Brownell dan Hirst (1986), menunjukkan bahwa partisipasi

penganggaran berpengaruh tetapi tidak signifikan terhadap kinerja manajerial. Bahkan dalam penelitian Bryan dan Locke (1967) dalam Supomo (1998) menunjukkan pengaruh negatif antar keduanya.

Oleh karena itu, beberapa penelitian yang mencoba menjelaskan variabel antededen partisipasi penganggaran yang mempengaruhi kinerja manajerial secara tidak langsung. Shields dan Shields (1998) menyatakan bahwa penelitian itu penting tidak hanya memahami konsekuensi partisipasi penganggaran, tetapi juga untuk menginvestigasi antededenya. Penelitian ini memilih tiga faktor sebagai variabel antededen partisipasi penganggaran yang potensial, yaitu: desentralisasi, sikap kerja dan kebutuhan akan prestasi (Yuen, 2007; Subramaniam, *et al* 2002). Dalam penelitian ini peneliti mempunyai alasan terhadap pemilihan variabel antededen partisipasi penganggaran.

Pertama, yaitu desentralisasi. Gordon dan Narayanan (1984), menyatakan bahwa desentralisasi mengacu pada tingkatan otonomi manajer dalam pengambilan keputusan. Miah dan Mia (1996) menyatakan bahwa desentralisasi adalah seberapa jauh manajemen di level yang lebih tinggi memperbolehkan manajemen di level yang lebih rendah mengambil keputusan secara individu. Sedangkan menurut Abernethy dan Jan Bouwens (2005), desentralisasi itu memberikan manajer sub unit sebuah otoritas atau wewenang untuk mengambil suatu tindakan yang akan mempengaruhi kemampuan adaptasi dari pihak manajer sub unit. Semakin tinggi tingkat desentralisasi, semakin besar pertimbangan manajer dalam pembuatan keputusan dan akhirnya akan meningkatkan tanggung jawab secara keseluruhan (Subramaniam, *et al*, 2002).

Hales dan Tamangani (1996) dalam Subramaniam, *et al* (2002) menyatakan bahwa dengan meningkatkan otonomi dan rasa tanggung jawab, para manajer dalam struktur yang terdesentralisasi akan lebih menyukai partisipasi dalam penyusunan anggaran karena partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran akan dapat mengontrol dalam menentukan target yang ingin dicapai dan akhirnya mereka dapat bertanggung jawab untuk mencapainya. Dengan demikian, struktur yang terdesentralisasi akan berimplikasi terhadap partisipasi dalam penyusunan anggaran oleh manajer.

Kedua, yaitu sikap kerja yang merupakan variabel pada level individu. Adcroft dan Willis (2005), menyatakan bahwa perubahan sikap meningkatkan *turnover* karyawan selama partisipasi dalam penyusunan anggaran di organisasi sektor publik, sehingga dapat meningkatkan biaya dan mengurangi kualitas pelayanan pada masyarakat. Akan tetapi, penelitian sebelumnya tentang organisasi yang dinamis menunjukkan bahwa sikap positif dan kebutuhan akan prestasi karyawan sebagai bagian yang penting dalam mengurangi *turnover* dan meningkatkan kinerja/prestasi (Randall, 1990; Mathieu dan Zajac, 1990 dalam Yuen, 2007). Dengan demikian, partisipasi dalam penyusunan anggaran dapat lebih efektif jika karyawan memiliki sikap positif sehingga dapat meningkatkan kinerjanya.

Millani (1975), menemukan hasil yang positif dan signifikan antara partisipasi dalam penyusunan anggaran dengan sikap terhadap pekerjaan dan perusahaan. Hoftsede (1967) dalam Munawar (2006), menyatakan adanya sikap yang positif antar bawahan yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran. Kenis (1979) menunjukkan bahwa karakteristik tujuan anggaran secara keseluruhan menghasilkan pengaruh cukup kuat terhadap variabel sikap manajerial. Jadi, dalam

penelitian ini diharapkan dengan adanya sikap kerja yang positif dalam diri aparat daerah maka akan meningkatkan partisipasinya dalam penyusunan anggaran pemerintah daerah.

Terakhir, yaitu kebutuhan akan prestasi yang merupakan variabel pada level individu. Variabel ini merupakan salah satu kebutuhan terkuat dalam diri manusia. Dalam kebutuhan ini manusia merasa bahwa pekerjaan itu penting, maka akan diselesaikan pekerjaan itu dengan lebih baik. Seseorang mempunyai prestasi tinggi apabila mempunyai keinginan dan berbuat lebih baik daripada yang lain. Brownell dan McInnes (1986), menemukan bahwa para manajer membutuhkan motivasi untuk bekerja lebih baik dalam kegiatan penganggaran, dan para manajer yang mempunyai kebutuhan akan prestasi yang baik dan motivasi diri tertentu akan lebih aktif berpartisipasi dibandingkan mereka yang kurang memiliki kebutuhan akan prestasi. Randal (1990) dalam Yuen (2007) menyatakan bahwa kepuasan manajer unit terhadap kebutuhan akan prestasi ditunjukkan dengan berkurangnya pegawai yang bekerja tidak tepat waktu dan absensi pegawai.

Berdasarkan uraian di atas, penelitian ini mencoba mengembangkan penelitian yang dilakukan Yuen (2007) dengan obyek penelitian yang berbeda. Penelitian Yuen (2007) dilakukan di organisasi sektor publik (pemerintahan) Macau dengan menggunakan sampel sebanyak 216 manajer di organisasi sektor publik Macau yaitu Kantor administrasi dan keadilan yang terdiri dari tiga bagian yaitu administrasi dan pelayanan sipil, urusan hukum, dan urusan kewarganegaraan Macau. Penelitian ini bertujuan untuk menginvestigasi dua variabel antededen (sikap kerja dan kebutuhan akan prestasi) terhadap partisipasi di dalam penyusunan anggaran dan dampak dari variabel antededen tersebut terhadap kinerja manajerial di

organisasi sektor publik Macau. Hasil penelitian menunjukkan bahwa variabel anteseden (sikap kerja dan kebutuhan akan prestasi) menunjukkan pengaruh positif dan signifikan terhadap partisipasi penganggaran. Penelitian ini juga menunjukkan bahwa Variabel anteseden (sikap kerja dan kebutuhan akan prestasi) berpengaruh tidak langsung terhadap kinerja manajerial melalui partisipasi penganggaran sebagai variabel intervening.

Perbedaan penelitian ini dengan penelitian yang dilakukan Yuen (2007) yaitu, pertama, variabel anteseden pada penelitian sebelumnya terdiri atas sikap kerja dan kebutuhan akan prestasi sedangkan penelitian ini menambahkan desentralisasi sebagai variabel anteseden (Subramaniam, *et al* 2002). Kedua, penelitian sebelumnya hanya dilakukan pada Kantor Administrasi dan Keadilan yang terdiri atas tiga bagian pelayanan publik Macau, sedangkan penelitian ini dilakukan di pemerintah daerah yang memiliki Satuan Perangkat Kerja Daerah (SPKD) yang memberikan berbagai jenis pelayanan kepada masyarakat daerah.

Selain perbedaan tersebut, alasan lain dalam pengembangan penelitian ini adalah:

1. Penelitian yang berkaitan dengan anteseden partisipasi penganggaran di organisasi sektor publik belum banyak dilakukan di Indonesia, karena selama ini penelitian tentang anggaran cenderung terfokus pada konsekuensi partisipasi penganggaran.
2. Penelitian ini berasumsi bahwa partisipasi penganggaran dalam organisasi sektor publik tidak bersifat semu (*pseudo participation*), karena penyusunan anggaran yang dilakukan oleh aparat pemerintah daerah disesuaikan dengan KUA dan PPAS yang telah dibahas dan ditetapkan pemerintah daerah dan DPRD secara

bersama-sama. Selain itu penyusunan rencana kerja dan anggaran oleh SKPD didasarkan pada penilaian kewajaran beban kerja dan kewajaran biaya. Kewajaran beban kerja meliputi kaitan logis antara program/kegiatan yang diusulkan dengan KUA dan PPA, kesesuaian antara program/kegiatan yang diusulkan dengan tugas pokok dan fungsi SKPD yang bersangkutan, kapasitas satuan kerja untuk melaksanakan program/kegiatan pada tingkat pencapaian yang diinginkan dan dalam jangka waktu satu tahun anggaran. Kewajaran Biaya meliputi kaitan antara biaya yang dianggarkan dengan target pencapaian kinerja (standar biaya), kaitan antara standar biaya dengan harga yang berlaku, dan kaitan antara biaya yang dianggarkan, target pencapaian kinerja dengan sumber dana.

3. Penelitian ini juga menggunakan responden yang terlibat dalam penyusunan anggaran dan melaksanakan fungsi manajemen berkaitan dengan penilaian kinerja manajerial.
4. Penelitian ini dilakukan untuk menguji kembali apakah dengan menggunakan teori yang sama dengan sampel dan lokasi yang berbeda akan menghasilkan hasil yang sama sehingga hasil penelitian ini dapat memperkuat teori yang ada.

1.2 Rumusan Masalah

Beberapa hasil penelitian terdahulu mengenai konsekuensi partisipasi penganggaran, dalam hal ini hubungan antara partisipasi penganggaran dan kinerja manajerial menyatakan bahwa terdapat ketidakkonsistenan atas hasil temuan penelitian tersebut. Selain itu, Shields dan Shields (1998) menyatakan bahwa penelitian itu penting tidak hanya memahami konsekuensi partisipasi penganggaran, tetapi juga untuk menginvestigasi antesedennya. Berdasarkan uraian tersebut,

penelitian ini mencoba untuk menguji anteseden dan konsekuensi partisipasi penganggaran. Berikut dapat dirumuskan masalah dalam penelitian ini dalam bentuk pertanyaan, yaitu:

1. Apakah desentralisasi berpengaruh terhadap partisipasi penganggaran?
2. Apakah sikap kerja berpengaruh terhadap partisipasi penganggaran?
3. Apakah kebutuhan akan prestasi berpengaruh terhadap partisipasi penganggaran?
4. Apakah partisipasi penganggaran berpengaruh terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah?
5. Apakah desentralisasi, sikap kerja dan kebutuhan akan prestasi berpengaruh terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah jika dimediasi oleh partisipasi penganggaran?

1.3 Tujuan Penelitian

Sesuai dengan rumusan masalah, penelitian ini mempunyai tujuan sebagai berikut:

1. Untuk menganalisis pengaruh desentralisasi terhadap partisipasi penganggaran.
2. Untuk menganalisis pengaruh sikap kerja terhadap partisipasi penganggaran.
3. Untuk menganalisis pengaruh kebutuhan akan prestasi terhadap partisipasi penganggaran.
4. Untuk menganalisis pengaruh partisipasi penganggaran terhadap kinerja aparat pemerintah daerah.
5. Untuk menganalisis pengaruh desentralisasi, sikap kerja dan kebutuhan akan prestasi terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah dimediasi oleh partisipasi penganggaran.

1.4 Manfaat Penelitian

1.4.1 Kontribusi Teoritis

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi pada pengembangan teori akuntansi manajemen dan berperilaku pada organisasi sektor publik yang berkaitan dengan efektivitas sistem perencanaan dan pengendalian anggaran dengan memperhatikan variabel pada level individual (sikap kerja dan kebutuhan akan prestasi) dan level organisasi (desentralisasi) kaitannya dengan kinerja aparat pemerintah daerah melalui partisipasi dalam penyusunan anggaran

1.4.2 Kontribusi Praktik

Hasil penelitian ini juga diharapkan dapat memberikan kontribusi praktik untuk organisasi sektor publik dalam menyusun perencanaan kegiatan berkaitan dengan proses penyusunan anggaran secara partisipatif untuk meningkatkan kinerja aparat pemerintah daerah dan organisasi secara keseluruhan.

1.5 Sistematika Penulisan

Sistematika penulisan dalam penelitian ini disajikan dalam lima bagian. Bagian pertama, berisikan latar belakang masalah, rumusan masalah, tujuan penelitian, manfaat penelitian, dan sistematika penulisan. Bagian kedua, membahas mengenai tinjauan pustaka yang berkaitan dengan telaah teori, kerangka pemikiran teoritis, dan hipotesis penelitian. Bagian ketiga, membahas metode penelitian mengenai desain penelitian, populasi, sampel, besar sampel, dan teknik pengambilan sampel, variabel penelitian dan definisi operasional variabel, teknik pengumpulan data, dan teknik analisis data. Bagian keempat, merupakan hasil penelitian dan pembahasan yang terdiri dari data penelitian, hasil penelitian, dan pembahasan. Bagian kelima, berisikan kesimpulan, keterbatasan, implikasi dan saran.

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Telaah Teori

2.1.1 Teori Kontijensi

Teori kontijensi dapat digunakan untuk menganalisis desain dan sistem akuntansi manajemen untuk memberikan informasi yang dapat digunakan perusahaan untuk berbagai macam tujuan (Otley, 1980). Premis dari teori kontijensi adalah tidak terdapat sistem pengendalian yang secara universal selalu tepat untuk bisa diterapkan pada seluruh organisasi dalam setiap keadaan. Di setiap organisasi terdapat perbedaan sistem pengendalian yang didasarkan pada faktor organisatoris dan faktor situasional.

Dalam sistem pengendalian manajemen, penggunaan teori kontijensi telah lama menjadi perhatian para peneliti. Kenis (1979), menyarankan untuk melibatkan variabel situasional (seperti personalitas, sasaran yang sesuai, *reward expectancy*, organisasional dan variabel lingkungan) sebagai variabel mediasi yang mempengaruhi hubungan antara sistem pengendalian manajemen dan *work outcomes*. Weil dan Olson (1989) menyatakan beberapa variabel kontijensi yang berpengaruh dalam menentukan kinerja antara lain: strategi (*strategy*), struktur (*structure*), ukuran (*size*), lingkungan (*Environment*), teknologi (*Technology*), tugas (*task*), dan faktor individual.

Berdasarkan hasil penelitian tersebut, maka sebuah teori kontijensi dalam pengendalian manajemen terletak diantara dua ekstrim. Pertama, berdasarkan teori

kontijensi maka pengendalian manajemen akan bersifat *situasion specific model* atau sebuah model pengendalian yang tepat akan sangat dipengaruhi oleh situasi yang dihadapi. Kedua adalah adanya kenyataan bahwa sebuah sistem pengendalian manajemen masih dapat digeneralisir atau disesuaikan agar dapat diterapkan pada perusahaan atau organisasi yang berbeda. Para peneliti di bidang akuntansi menggunakan teori kontijensi saat mereka menelaah hubungan antara faktor organisatoris dan pembentukan sistem pengendalian manajemen. Sistem pengendalian manajemen dapat dilakukan melalui partisipasi penyusunan anggaran yang merupakan pendekatan manajerial yang umumnya dinilai dapat meningkatkan efektivitas organisasi melalui peningkatan kinerja setiap anggota organisasi secara individual atau kelompok.

2.1.2 Teori Psikologi

Teori ini menganggap bahwa partisipasi anggaran menyediakan pertukaran informasi antara atasan dan bawahan (Hopwood, 1976; Locke dan Schweiger, 1979; Locke dan Latham, 1990 dalam Sumarno, 2005). Menurut teori psikologi ada dua alasan utama mengapa partisipasi penganggaran diperlukan (Hopwood, 1976; Brownell, 1982a; Young, 1988; dan Dunk, 1993 dalam Sumarno, 2005), yaitu : (a) keterlibatan atasan dan bawahan dalam partisipasi anggaran mendorong pengendalian informasi yang tidak simetris dan ketidakpastian tugas, (b) melalui partisipasi anggaran individu dapat mengurangi tekanan tugas dan mendapatkan kepuasan kerja, selanjutnya dapat mengurangi selisihan anggaran. Teori psikologi memperkenalkan tiga faktor utama dalam keterlibatan atasan dan bawahan dalam partisipasi anggaran (Locke and Schweiger, 1979; Locke and Latham, 1990 dalam Sumarno, 2005) yaitu:

(a) faktor *value attainment*; (b) faktor *cognition*; dan (c) faktor *motivation*. Berikut ini beberapa teori psikologi yang digunakan dalam penelitian ini yaitu:

1. Teori Disonansi Kognitif

Robbins (2006: 96) Teori disonansi kognitif dikembangkan oleh Leon Festinger pada tahun 1950-an. Teori ini menjelaskan hubungan antara sikap dan perilaku. Disonansi dalam hal ini berarti adanya suatu inkonsistensi. Istilah kognisi digunakan untuk menunjuk kepada setiap pengetahuan, pendapat, keyakinan atau perasaan seseorang terhadap dirinya sendiri atau lingkungannya. Disonansi kognitif mengacu pada setiap inkonsistensi yang dipersepsikan oleh seseorang terhadap dua atau lebih sikapnya, atau terhadap perilaku dengan sikapnya. Festinger (dikutip oleh Ikhsan dan Ihsak, 2005: 48-49) mengatakan bahwa setiap inkonsistensi akan menghasilkan rasa tidak nyaman, dan sebagai akibatnya seseorang akan mencoba untuk menguranginya. Setiawan dan Ghozali (2006: 10-11) menyatakan bahwa teori disonansi kognitif memandang bahwa tindakan (*action*) mempengaruhi tindakan-tindakan atau sikap berikutnya.

Teori Disonansi Kognitif mengajukan tiga konsekuensi (Setiawan dan Ghozali, 2006: 10-11) adalah:

- a. Diprediksikan bahwa seluruh keputusan atau pilihan-pilihan menimbulkan disonansi sejauh alternatif yang tidak dipilih mengandung ciri positif yang membuatnya menjadi menarik, dan alternatif yang dipilih mengandung ciri yang mungkin dapat menimbulkan penolakan terhadap alternatif tersebut. Karenanya, setelah membuat suatu pilihan orang mencari fakta untuk mengkonfirmasi keputusannya sehingga mengurangi disonansi.

- b. Disonansi pasca keputusan juga menimbulkan suatu perubahan dari alternatif yang ada dalam suatu keputusan. Prediksi dari teori disonansi adalah bahwa akan terdapat peningkatan daya tarik dari alternatif yang dipilih dan penurunan daya tarik dari alternatif yang ditolak.
- c. Konsekuensi ketiga berkenaan dengan informasi. Disonansi terjadi antar elemen kognitif, karena informasi dapat mendorong perubahan-perubahan. Asumsi bahwa disonansi adalah kondisi psikologis yang tidak menyenangkan mendorong prediksi bahwa individual akan mencari informasi yang mengurangi disonansi dan menghindari informasi yang dapat meningkatkan disonansi.

Jadi, pekerja dengan sikap positif akan cenderung mengembangkan disonansi kognitif ketika kinerja yang dicapai tidak sesuai dengan harapannya. Disonansi kognitif membuat seseorang berusaha untuk meningkatkan kinerja melalui partisipasi penganggaran dengan tujuan untuk memperoleh informasi.

2. Teori Prestasi

Teori ini dikembangkan oleh McClelland pada tahun 1990, yang digunakan untuk menjawab permasalahan yang berhubungan dengan teori kebutuhan dan kepuasan. McClelland (dalam Robbins, 2006: 222-225) menyatakan bahwa teori ini berfokus pada tiga kebutuhan, yaitu:

- a. Kebutuhan akan prestasi, merupakan dorongan untuk unggul, untuk berprestasi berdasar seperangkat standar, untuk berusaha keras supaya sukses.
- b. Kebutuhan akan kekuasaan, merupakan kebutuhan untuk membuat orang lain berperilaku dalam suatu cara yang sedemikian rupa sehingga mereka tidak akan berperilaku sebaliknya.

- c. Kebutuhan akan kelompok pertemanan, merupakan hasrat untuk hubungan antar pribadi yang ramah dan akrab.

Riset yang dilakukan McClelland (dikutip oleh Ikhsan dan Ihsak, 2005: 51-52) memberikan hasil bahwa terdapat tiga karakteristik dari orang yang memiliki kebutuhan prestasi yang tinggi, yaitu:

1. Orang yang memiliki kebutuhan prestasi yang tinggi memiliki rasa tanggung jawab yang tinggi terhadap pelaksanaan suatu tugas atau pencarian solusi atas suatu permasalahan. Akibatnya, mereka lebih suka bekerja sendiri dari pada dengan orang lain. Apabila suatu pekerjaan membutuhkan orang lain, mereka lebih suka memilih orang yang kompeten dibanding sahabatnya.
2. Orang yang memiliki kebutuhan akan prestasi yang tinggi cenderung menetapkan tingkat kesulitan tugas yang moderat dan menghitung resikonya.
3. Orang yang memiliki kebutuhan akan prestasi yang tinggi memiliki keinginan yang kuat untuk memperoleh umpan balik (*feedback*) atau tanggapan atas pelaksanaan tugasnya.

2.1.3 Konsep Anggaran

The National Committee on Governmental Accounting United States of America dalam Sopanah (2003) memberi definisi tentang anggaran “ *A budget is a plan of financial operations embodying estimates of proposed expenditures for a given period of time and the proposed means of financing them*”. Baswir (2002), menjelaskan bahwa anggaran merupakan pernyataan tentang perkiraan pengeluaran dan penerimaan yang diharapkan akan terjadi dalam suatu periode di masa depan, serta data pengeluaran dan penerimaan yang sungguh-sungguh terjadi di masa lalu. Berlier dan Brinson (1988) dalam Fitri dan Basri (2000) menyatakan: “*a budget is*

managerial tool that's translates the goals and objectives of the organization into financial plan of the action”.

Menurut Hansen dan Mowen (2005) anggaran merupakan elemen utama dari perencanaan yang memuat tujuan dan tindakan dalam mencapai tujuan-tujuan tersebut dan terdapat dua dimensi dalam penganggaran yaitu bagaimana anggaran dibuat dan bagaimana anggaran digunakan untuk mengimplementasikan rencana organisasi. Selain itu Anthony dan Govindarajan (2005) menyatakan bahwa anggaran merupakan alat penting untuk perencanaan dan pengendalian jangka pendek yang efektif dalam organisasi.

Anggaran merupakan bentuk rencana kegiatan dari tingkat atas pada suatu periode yang ditetapkan serta merupakan alat pengendalian terhadap kegiatan-kegiatan yang dilaksanakan oleh para manajer. Anggaran juga merupakan sebuah rencana kegiatan yang terdiri dari sejumlah target yang akan dicapai oleh departemen atau organisasi dalam melaksanakan suatu kegiatan pada masa yang akan datang. Anggaran juga merupakan alat untuk menjabarkan tujuan-tujuan perusahaan dalam bentuk angka-angka, periode waktu serta mengkomunikasikannya kepada para bawahan sebagai suatu rencana jangka panjang maupun jangka pendek.

Anggaran merupakan suatu pernyataan formal yang dibuat oleh manajemen tentang rencana-rencana yang akan dilakukan pada masa yang akan datang dalam suatu periode tertentu, yang akan digunakan sebagai pedoman dalam pelaksanaan kegiatan selama periode tersebut (Hanson, 1966). Anthony dan Reece (1989) dalam Murtiyani (2001) berpendapat bahwa anggaran merupakan pernyataan mengenai apa yang diharapkan, direncanakan atau diperkirakan terjadi pada periode tertentu yang direncanakan di masa yang akan datang. Anggaran juga merupakan alat manajemen

untuk melakukan pengendalian koordinasi, komunikasi, penilaian kinerja dan motivasi (Kenis 1979; Libby 2001 dalam Mulyasari dan Sugiri, 2004).

Dari definisi di atas, maka dapat ditarik kesimpulan bahwa anggaran merupakan sebuah rencana operasi keuangan, yang mencakup estimasi pengeluaran yang diusulkan dan sumber pendapatan yang diharapkan untuk membiayainya dalam periode waktu tertentu. Proses penyusunan anggaran merupakan kegiatan yang penting dan melibatkan berbagai pihak, baik manajer atau karyawan yang memainkan peranan dalam mempersiapkan dan mengevaluasi berbagai alternatif dari tujuan anggaran, dimana anggaran senantiasa digunakan sebagai tolak ukur kinerja manajer.

2.1.4 Karakteristik Anggaran pada Organisasi Sektor Publik

Akuntansi merupakan suatu aktivitas yang memiliki tujuan. Tujuan akuntansi diarahkan untuk mencapai hasil tertentu, dan hasil tersebut harus memiliki manfaat. Akuntansi digunakan, baik di sektor swasta maupun sektor publik untuk tujuan-tujuan berbeda. Dalam beberapa hal, akuntansi sektor publik berbeda dengan akuntansi sektor swasta. Perbedaan sifat dan karakteristik akuntansi tersebut disebabkan adanya perbedaan lingkungan yang mempengaruhi. Organisasi sektor publik bergerak dalam lingkungan yang sangat kompleks dan *turbulence*. Komponen lingkungan yang mempengaruhi organisasi sektor publik meliputi faktor ekonomi, politik, kultur dan demografi (Mardiasmo, 2002).

Organisasi sektor publik yang dimaksud adalah pemerintahan. Sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan (Kerangka Konseptual) organisasi pemerintahan mempunyai ciri-ciri penting yang perlu dipertimbangkan dalam menetapkan tujuan akuntansi dan pelaporan keuangan, yaitu:

- a. Ciri utama struktur pemerintahan dan pelayanan:
 - 1. Bentuk umum pemerintahan dan pemisahan kekuasaan;
 - 2. Sistem pemerintahan otonomi dan transfer pendapatan antar pemerintah;
 - 3. Adanya pengaruh proses politik;
 - 4. Hubungan antara pembayaran pajak dengan pelayanan pemerintah.
- b. Ciri keuangan pemerintah yang penting bagi pengendalian:
 - 1. Anggaran sebagai pernyataan kebijakan publik, target fiskal, dan sebagai alat pengendalian;
 - 2. Investasi dalam aset yang tidak langsung menghasilkan pendapatan; dan
 - 3. Kemungkinan penggunaan akuntansi dana untuk tujuan pengendalian.

Hal ini dapat dilihat, bahwa adanya anggaran dapat mengkoordinasikan aktivitas belanja pemerintah dan memberi satu landasan bagi setiap usaha pemerolehan pendapatan dan pembiayaan oleh pemerintah untuk suatu periode tertentu (biasanya mencakup satu periode tahunan).

Menurut Mardiasmo (2002) anggaran sektor publik penting karena beberapa alasan, yaitu:

- 1. Anggaran merupakan alat bagi pemerintah untuk mengarahkan pembangunan sosial ekonomi, menjamin kesinambungan, dan meningkatkan kualitas hidup masyarakat.
- 2. Anggaran diperlukan karena adanya kebutuhan dan keinginan masyarakat yang terbatas dan terus berkembang, sedangkan sumber daya yang ada terbatas. Anggaran diperlukan karena adanya masalah keterbatasan sumber daya, pilihan dan *Trade Offs*.

3. Anggaran diperlukan untuk meyakinkan bahwa pemerintah telah bertanggung jawab terhadap rakyat, dalam hal ini anggaran publik merupakan instrumen pelaksanaan akuntabilitas publik oleh lembaga-lembaga publik yang ada.

Anggaran pada organisasi sektor publik memiliki karakteristik yang berbeda dengan anggaran pada sektor swasta yang berorientasi pada laba. Menurut Freeman (1988) karakteristik anggaran pada organisasi sektor publik, adalah:

1. Tidak ada motif mengejar keuntungan baik pada awal maupun pada saat pelaksanaannya.
2. Biasanya organisasi dimiliki secara kolektif oleh konstitusi, sedangkan kepemilikan tidak bisa dibuktikan dengan pemilikan saham individu yang dapat dijual atau ditukarkan.
3. Kontribusi sumber keuangan untuk organisasi tidak diterima secara langsung atau proporsional dengan barang atau jasa yang disediakan.
4. Pada umumnya keputusan kebijaksanaan dan beberapa keputusan tentang pelaksanaan, dibuat berdasarkan konsesus secara voting atau ditunjuk oleh badan pemerintah.

2.1.5 Prinsip dan Mekanisme Penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah

Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) merupakan rencana keuangan tahunan pemerintahan daerah yang dibahas dan disetujui bersama oleh pemerintah daerah dan DPRD, dan ditetapkan dengan peraturan daerah. Sebagai rencana keuangan tahunan pemerintahan daerah, maka dalam APBD tergambar semua hak dan kewajiban daerah dalam rangka penyelenggaraan pemerintahan daerah yang dapat dinilai dengan uang, termasuk didalamnya segala bentuk kekayaan

yang berhubungan dengan hak dan kewajiban daerah dalam kurun waktu satu tahun. Selain sebagai rencana keuangan tahunan pemerintahan daerah, APBD merupakan instrumen dalam rangka mewujudkan pelayanan dan peningkatan kesejahteraan masyarakat untuk tercapainya tujuan bernegara (Permendagri No.30 tahun 2007).

Berdasarkan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 30 tahun 2007 tentang Pedoman Penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah tahun anggaran 2008, dinyatakan bahwa dalam penyusunan APBD harus memperhatikan prinsip berikut ini:

a. Partisipasi Masyarakat

Hal ini mengandung makna bahwa pengambilan keputusan dalam proses penyusunan dan penetapan APBD sedapat mungkin melibatkan partisipasi masyarakat, sehingga masyarakat mengetahui akan hak dan kewajibannya dalam pelaksanaan APBD.

b. Transparansi dan Akuntabilitas Anggaran

APBD yang disusun harus dapat menyajikan informasi secara terbuka dan mudah diakses oleh masyarakat meliputi tujuan, sasaran, sumber pendanaan pada setiap jenis belanja serta korelasi antara besaran anggaran dengan manfaat dan hasil yang ingin dicapai dari suatu kegiatan yang dianggarkan. Oleh karena itu, setiap pengguna anggaran harus bertanggung jawab terhadap penggunaan sumber daya yang dikelola untuk mencapai hasil yang ditetapkan.

c. Disiplin Anggaran

Beberapa prinsip dalam disiplin anggaran yang perlu diperhatikan, antara lain:

- 1) Pendapatan yang direncanakan merupakan perkiraan yang terukur secara rasional yang dapat dicapai untuk setiap sumber pendapatan, sedangkan

belanja yang dianggarkan merupakan batas tertinggi pengeluaran belanja;

- 2) Penganggaran pengeluaran harus didukung dengan adanya kepastian tersedianya penerimaan dalam jumlah yang cukup dan tidak dibenarkan melaksanakan kegiatan yang belum tersedia atau tidak mencukupi kredit anggarannya dalam APBD/Perubahan APBD;
- 3) Semua penerimaan dan pengeluaran daerah dalam tahun anggaran yang bersangkutan harus dianggarkan dalam APBD dan dilakukan melalui rekening kas umum daerah.

d. Keadilan Anggaran

Pajak daerah, retribusi daerah, dan pungutan daerah lainnya yang dibebankan kepada masyarakat harus mempertimbangkan kemampuan masyarakat untuk membayar. Masyarakat yang memiliki kemampuan pendapatan rendah secara proporsional diberi beban yang sama, sedangkan masyarakat yang mempunyai kemampuan untuk membayar tinggi diberikan beban yang tinggi pula. Untuk menyeimbangkan kedua kebijakan tersebut pemerintah daerah dapat melakukan perbedaan tarif secara rasional guna menghilangkan rasa ketidakadilan. Selain daripada itu, dalam mengalokasikan belanja daerah, harus mempertimbangkan keadilan dan pemerataan agar dapat dinikmati oleh seluruh lapisan masyarakat tanpa diskriminasi pemberian pelayanan.

- e. Efisiensi dan efektivitas anggaran dana yang tersedia harus dimanfaatkan seoptimal mungkin untuk meningkatkan pelayanan dan kesejahteraan masyarakat. Oleh karena itu, untuk meningkatkan efisiensi dan efektivitas anggaran, dalam perencanaan anggaran perlu memperhatikan:

- 1) Tujuan, sasaran, hasil dan manfaat, serta indikator kinerja yang ingin dicapai;

- 2) Penetapan prioritas kegiatan dan penghitungan beban kerja, serta penetapan harga satuan yang rasional.

f. Taat Azas

APBD sebagai rencana keuangan tahunan pemerintahan daerah ditetapkan dengan Peraturan Daerah, memperhatikan:

- 1) APBD tidak bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi, mengandung arti bahwa apabila pendapatan, belanja dan pembiayaan yang dicantumkan dalam rancangan peraturan daerah tersebut telah sesuai dengan ketentuan undang-undang, peraturan pemerintah, peraturan presiden, keputusan presiden, atau peraturan/keputusan/surat edaran menteri yang diakui keberadaannya dan mempunyai kekuatan hukum yang mengikat sepanjang diperintahkan oleh peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi. Peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi dimaksud mencakup kebijakan yang berkaitan dengan keuangan daerah.
- 2) APBD tidak bertentangan dengan kepentingan umum, mengandung arti bahwa rancangan peraturan daerah tentang APBD lebih diarahkan agar mencerminkan keberpihakan kepada kebutuhan dan kepentingan masyarakat (*publik*) dan bukan membebani masyarakat. Peraturan daerah tidak boleh menimbulkan diskriminasi yang dapat mengakibatkan ketidakadilan, menghambat kelancaran arus barang dan pertumbuhan ekonomi masyarakat, pemborosan keuangan negara/daerah, memicu ketidakpercayaan masyarakat kepada pemerintah, dan mengganggu stabilitas keamanan serta ketertiban masyarakat yang secara keseluruhan mengganggu jalannya penyelenggaraan pemerintahan di daerah.

- 3) APBD tidak bertentangan dengan peraturan daerah lainnya, mengandung arti bahwa apabila kebijakan yang dituangkan dalam peraturan daerah tentang APBD tersebut telah sesuai dengan ketentuan peraturan daerah sebagai penjabaran lebih lanjut dari peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi dengan memperhatikan ciri khas masing-masing daerah. Sebagai konsekuensinya bahwa rancangan peraturan daerah tersebut harus sejalan dengan pengaturannya tentang pokok-pokok pengelolaan keuangan daerah dan menghindari adanya tumpang tindih dengan peraturan daerah lainnya, seperti; Peraturan Daerah mengenai Pajak Daerah, Retribusi Daerah dan sebagainya.

Penyusunan APBD berdasarkan Permendagri Nomor 30 tahun 2007 berorientasi pada anggaran berbasis kinerja atau prestasi kerja merupakan suatu pendekatan penganggaran yang mengutamakan keluaran atau hasil dari program dan kegiatan yang akan atau telah dicapai sehubungan dengan penggunaan anggaran dengan kuantitas dan kualitas yang terukur. Dalam hal ini, setiap dana yang dianggarkan untuk melaksanakan program dan kegiatan harus terukur secara jelas indikator kinerjanya yang dipresentasikan ke dalam tolak ukur kinerja serta target dan sasaran yang diharapkan.

Selain itu, dalam menyusun APBD ditekankan pada penyusunan anggaran terpadu, yaitu penyusunan rancangan keuangan tahunan dilakukan secara terintegrasi untuk seluruh jenis belanja guna melaksanakan kegiatan pemerintahan yang didasarkan pada prinsip pencapaian efisiensi alokasi dana. Penyusunan APBD secara terpadu selaras dengan penyusunan anggaran yang berorientasi pada anggaran berbasis kinerja atau prestasi kerja (Haryanto dkk, 2007: 107-110).

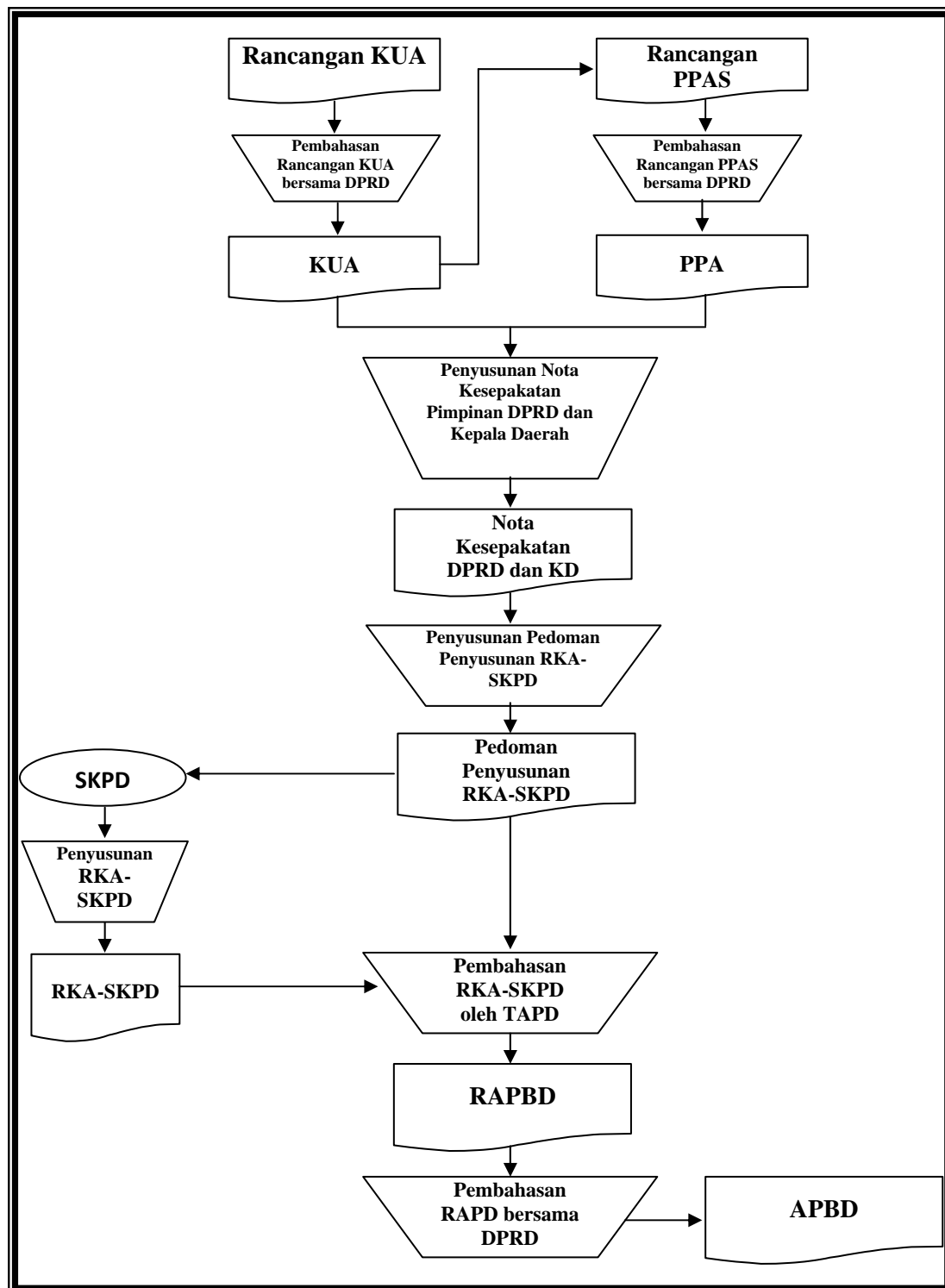
Berdasarkan Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 30 tahun 2007, tentang Pedoman Penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah tahun anggaran 2008, dinyatakan bahwa tahapan-tahapan pokok yang harus dilakukan oleh pemerintah daerah dalam menyusun APBD, yaitu:

1. Penyusunan Kebijakan Umum APBD (KUA)
2. Penyusunan Prioritas dan Plafon Anggaran Sementara (PPAS)
3. Penyusunan dan Penyampaian Surat Edaran Kepala Daerah tentang Pedoman Penyusunan RKA-SKPD
4. Penyusunan Rancangan Peraturan Daerah tentang APBD dan Rancangan Peraturan Kepala Daerah tentang Penjabaran APBD
5. Penyampaian dan Pembahasan Rancangan Peraturan Daerah tentang APBD dan Peraturan Kepala Daerah tentang Penjabaran APBD
6. Evaluasi APBD
7. Penetapan Peraturan APBD daerah tentang APBD dan Peraturan Kepala Daerah tentang Penjabaran APBD

Berikut disajikan gambar proses penyusunan APBD:

Gambar 2.1

PROSES PENYUSUNAN APBD



Sumber : Haryanto dkk, 2007 (d disesuaikan dengan Peraturan Menteri Dalam Negeri No.30 Tahun 2007)

2.1.6 Partisipasi Penganggaran

Partisipasi adalah keterlibatan mental dan emosional orang-orang dalam situasi kelompok yang mendorong mereka untuk memberikan kontribusi kepada tujuan kelompok dan berbagai tanggung jawab pencapaian tujuan itu (Davis dan Newstrom, 1985). Partisipasi dalam konteks penyusunan anggaran merupakan proses dimana para individu, yang kinerjanya dievaluasi dan memperoleh penghargaan berdasarkan pencapaian anggaran, terlibat dan mempunyai pengaruh dalam penyusunan target anggaran (Brownell, 1982). Seperti yang dikemukakan Millani (1975), bahwa tingkat keikutsertaan dan pengaruh bawahan terhadap pembuatan keputusan dalam proses penyusunan anggaran merupakan faktor utama yang membedakan antara anggaran partisipatif dan anggaran non partisipatif.

Oleh karena itu, partisipasi penganggaran dalam penelitian ini sebagaimana ide Millani (1975), mencakup: keikutsertaan dalam penyusunan anggaran, alasan yang diberikan oleh atasan ketika revisi anggaran dibuat, seberapa sering menyatakan permintaan pendapat dan atau usulan tentang anggaran ke atasan tanpa diminta, seberapa banyak pengaruh yang tercermin dalam anggaran akhir/final, kontribusi terhadap anggaran, dan seberapa sering atasan meminta pendapat dan atau susulan ketika anggaran sedang disusun.

Proses penyusunan anggaran suatu organisasi merupakan kegiatan yang sangat penting dan kompleks, karena anggaran mempunyai kemungkinan dampak fungsional dan disfungsional terhadap sikap dan perilaku anggota organisasi (Millani, 1975). Dampak fungsional atau disfungsional ditunjukkan dengan berfungsi atau tidaknya anggaran sebagai alat pengendalian yang baik untuk memotivasi para anggota organisasi untuk meningkatkan prestasi kerjanya.

Banyak faktor yang menyebabkan disfungsi anggaran, diantaranya adalah faktor kriteria kinerja. Untuk mengatasi kemungkinan dampak disfungsi, Argyris (1952) dalam Supomo (1998) menyarankan perlunya bawahan diberi kesempatan untuk berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran. Target yang diinginkan perusahaan akan lebih dapat diterima, jika anggota organisasi dapat bersama-sama dalam suatu kelompok mendiskusikan pendapat mereka mengenai target perusahaan, dan terlibat dalam menentukan langkah-langkah untuk mencapai tujuan tersebut.

Siegel dan Marconi (1989), menyatakan bahwa partisipasi manajer dalam penyusunan anggaran akan menimbulkan inisiatif pada mereka untuk menyumbangkan ide dan informasi, meningkatkan kebersamaan dan merasa memiliki, sehingga kerjasama diantara anggota dalam mencapai tujuan juga ikut meningkat. Dengan demikian, keikutsertaan dalam menyusun anggaran merupakan suatu cara yang efektif untuk menciptakan keselarasan dan tujuan setiap pusat pertanggungjawaban dengan tujuan perusahaan secara menyeluruh.

Namun, dalam kondisi ideal sekalipun partisipasi penganggaran mempunyai keterbatasan. Siegel dan Marconi (1989) menyatakan bahwa partisipasi akan memungkinkan terjadinya perilaku disfungsi, misalnya dengan menciptakan *slack* anggaran. Jika bawahan merasa bahwa kinerja mereka akan dinilai berdasarkan tingkat pencapaian anggaran mereka tidak akan memberikan seluruh informasi yang dimiliki pada saat penyusunan anggaran (Dunk, 1993). Permasalahan lain dalam partisipasi adalah terjadinya *pseudoparticipation*, suatu perusahaan menyatakan menggunakan partisipasi dalam penyusunan anggaran padahal sebenarnya tidak dilakukan. Menurut Argyris (1952) dalam Rahayu (1997) menyatakan ada perbedaan

antara partisipasi sesungguhnya dengan *pseudoparticipation*, dan partisipasi sesungguhnya sangat jarang ada dalam proses penganggaran. Jadi *pseudoparticipation* merupakan bentuk keterlibatan bawahan dalam penyusunan anggaran, akan tetapi bawahan tersebut tidak mempunyai pengaruh dalam menetapkan isi anggaran tersebut. Hal ini berarti manajemen puncak hanya mendapatkan persetujuan formal anggaran dari para manajer tingkat bawah, bukan mencari input yang sebenarnya. Dengan demikian, jika hal ini terjadi maka tidak satupun manfaat dari partisipasi dapat diperoleh.

2.1.7 Desentralisasi

Robbin (2006), mendefinisikan struktur organisasi sebagai cara tugas pekerjaan dibagi, dikelompokkan dan dikoordinasikan secara formal. Nadler dan Tushman (1988) dikutip oleh Supomo (1998), menyatakan bahwa struktur organisasional merupakan alat pengendalian organisasional yang menunjukkan tingkat pendelegasian wewenang manajemen puncak dalam pembuatan keputusan kepada senior manajer dan manajer level menengah, yang secara ekstrim dikelompokkan menjadi dua, yaitu sentralisasi dan desentralisasi.

Desentralisasi merupakan sistem pengelolaan yang berkebalikan dengan sentralisasi. Jika sentralisasi adalah pemusatan pengelolaan dimana dalam struktur sentralisasi yang tinggi sebagian keputusan diambil pada tingkat hirarki organisasi tertinggi, maka desentralisasi adalah pembagian dan pelimpahan dimana sebagian besar otorisasi didelegasikan pada level yang lebih rendah dalam organisasi. Dengan adanya sistem desentralisasi, maka akan menyebabkan pengambilan keputusan di sebuah organisasi harus didelegasikan ke level-level yang lebih rendah (Supomo, 1998).

Gordon dan Narayanan (1984), menyatakan bahwa struktur desentralisasi mengacu pada tingkatan otonomi manajer dalam pengambilan keputusan. Miah dan Mia (1996) menyatakan bahwa desentralisasi adalah seberapa jauh manajer yang lebih tinggi mengizinkan manajer dibawahnya untuk mengambil keputusan secara independen, yang mencakup: pengambilan keputusan keuangan, pengambilan keputusan mengenai operasi sehari-hari, pengambilan keputusan mengenai training dan pengembangan staf kantor dan anggaran yang diperlukan, pengambilan keputusan mengenai alokasi sumber daya (dana) untuk hal-hal diluar yang dianggarkan, pengambilan keputusan yang berhubungan dengan personel.

Subramaniam *et al* (2002) menyatakan semakin tinggi tingkat desentralisasi, semakin besar pertimbangan manajer dalam pembuatan keputusan dan akhirnya akan meningkatkan tanggung jawab secara keseluruhan. Namun, pendelegasian dan tanggung jawab dari top manajemen ke level manajemen yang lebih rendah akan membawa konsekuensi semakin besar tanggung jawab manajer yang lebih rendah terhadap implementasi keputusan yang dibuat.

Siegel dan Marconi (1989), menyatakan terdapat beberapa alasan suatu organisasi membentuk struktur desentralisasi, yaitu:

1. Desentralisasi akan memberikan manajemen korporat waktu lebih banyak pada pembuatan keputusan stratejik jangka panjang dari keputusan operasi.
2. Desentralisasi operasional membuat organisasi memberikan respon yang lebih cepat dan efektif pada suatu masalah.
3. Pada sistem sentralistik tidak memungkinkan untuk mendapatkan seluruh kebutuhan operasi yang kompleks untuk membuat keputusan yang optimis.

4. Desentralisasi akan menghasilkan dasar training yang baik untuk calon top manajemen di masa yang akan datang.
5. Desentralisasi memenuhi kebutuhan otonomi dan kemudian menjadi alat motivasi yang kuat bagi manajer.

Sugiri dan Sulastiningsih (2004) menyatakan bahwa keuntungan yang diperoleh dari desentralisasi, adalah sebagai berikut:

1. Pengambilan keputusan operasi menjadi lebih cepat, karena dilakukan oleh manajer pelaksana.
2. Kualitas keputusan menjadi lebih baik, karena keputusan diambil oleh orang yang paling mengetahui keadaan.
3. Manajemen teras dapat lebih berkonsentrasi pada isu-isu kebijakan dan perencanaan stratejik, karena keputusan-keputusan harian dilakukan oleh manajer pelaksana.
4. Memotivasi manajer pelaksana untuk mencapai tujuan perusahaan, karena manajer pelaksana yang diberi kebebasan mengambil keputusan merasa terikat dengan akibat-akibat keputusannya.
5. Kaderisasi bagi para manajer pelaksana untuk mengelola seluruh aspek di fungsi mereka masing-masing.
6. Menyediakan alat baik bagi manajemen teras untuk menilai potensi para manajer pelaksana untuk naik ke jenjang manajemen lebih tinggi.

Disamping keuntungannya struktur desentralisasi juga memiliki beberapa kelemahan (Sugiri dan Sulastiningsih, 2004), yaitu:

1. Kalau manajer pelaksana tidak kompeten, maka desentralisasi menyebabkan manajer tersebut tidak dapat dengan baik mengendalikan operasi sesuai dengan kebijakan perusahaan.
2. Di perusahaan-perusahaan besar, sulit mengukur prestasi seluruh unit organisasi dengan sistem pengukuran yang sama. Sistem ini meliputi periode pelaporan, metode-metode pelaporan, dan konsistensi pengumpulan data.
3. Desentralisasi mungkin menimbulkan *suboptimization*, yaitu keuntungan unit organisasi tertentu yang merugikan perusahaan secara keseluruhan.

Desentralisasi diperlukan sebab adanya kondisi yang semakin kompleks, begitu pula dalam hal tugas dan tanggung jawab sehingga perlu pendistribusian otoritas pada manajemen yang lebih rendah. Dengan adanya pendelegasian wewenang, maka akan membantu meringankan beban manajemen yang lebih tinggi. Struktur desentralisasi memiliki peranan penting dalam mempengaruhi kinerja pada tingkat organisasi maupun sub unit. Pengaruh itu terjadi karena dengan desentralisasi penetapan kebijakan dilakukan oleh manajer yang lebih memahami kondisi unit yang dipimpinnya sehingga kualitas kebijakan diharapkan menjadi lebih baik.

2.1.8 Sikap kerja

Menurut Robbins (2006), sikap adalah pernyataan-pernyataan evaluatif baik yang diinginkan atau yang tidak diinginkan mengenai obyek, orang atau peristiwa. Wood, et al (dalam Dongoran, 2006) menyatakan bahwa sikap merupakan kecenderungan (*predisposition*) merespon secara positif atau negatif terhadap seseorang atau sesuatu di lingkungan sekitar. Menurut Robbins (2006), sikap karyawan diidentikkan dengan kepuasan kerja yang merupakan sikap umum individu terhadap pekerjaannya. Sikap kerja mencerminkan bagaimana seseorang merasakan

sesuatu, dimana kepuasan kerja yang tinggi akan menunjukkan sikap kerja yang positif dan ketidakpuasan terhadap pekerjaan menunjukkan sikap kerja yang negatif (Robbins, 2006). Jadi, sikap kerja adalah perasaan dan kecenderungan seseorang merespon secara positif atau negatif atas pekerjaannya.

Sikap akan mempengaruhi interpretasi dari aparat pemerintah daerah atas kebijakan, aturan, dan gaya manajerial dalam pelaksanaan anggaran. Interpretasi ini menentukan perilaku individu, yang konsekuensinya adalah aparat pemerintah daerah tidak akan memberikan reaksi dalam cara yang sama di saat penyusunan anggaran di masing-masing unit kerjanya (Riyanto, 1999). Munawar (2006), sikap adalah suatu karakteristik individual yang dikembangkan dalam proses interaksi sosial. Oleh karena itu, sikap kerja dalam penelitian ini merupakan kepuasan individual atas:

1. Kesempatan yang diberikan untuk mengerjakan tugas sendiri sehubungan dengan pekerjaan.
2. Kesempatan mengerjakan sesuatu yang berbeda dari waktu ke waktu.
3. Biasa mengerjakan sesuatu yang tidak berlawanan dengan suara hati.
4. Kesempatan memberitahu kepada staf mengenai apa yang harus dikerjakan sehubungan dengan pekerjaan.
5. Kebijakan pemda yang diterapkan dalam pelaksanaan anggaran.
6. Tanggapan ketika pemda merevisi/menolak anggaran yang diusulkan.
7. Gaji dibandingkan dengan banyaknya pekerjaan.
8. Kesempatan untuk mengembangkan diri sehubungan dengan pekerjaan.
9. Kesempatan untuk mencoba metode dalam mengerjakan tugas sehubungan dengan pekerjaan.

10. Bagaimana teman-teman sekerja, dalam bergaul satu sama lain.
11. Penghargaan yang diperoleh karena mengerjakan tugas dengan baik.
12. Perasaan mencapai sesuatu yang diperoleh dari pekerjaan.

Millani (1975) menemukan hasil yang positif dan signifikan antara partisipasi dalam *budget setting* dengan sikap terhadap pekerjaan dan perusahaan, tetapi hubungan antara partisipasi dengan kinerja pekerjaan sangat lemah. Hoftsedde (1967) dalam Munawar (2006) menyatakan adanya sikap yang positif antar bawahan yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran. Kenis (1979) menunjukkan bahwa karakteristik tujuan anggaran secara keseluruhan menghasilkan pengaruh cukup kuat terhadap variabel sikap manajerial. Mia (1988) dikutip oleh Riyanto (1999) sikap diperlukan sebagai suatu variabel independen yang mempengaruhi hubungan antara partisipasi dan kinerja.

Riyanto (1999) menyatakan bahwa dalam organisasi setiap anggota cenderung untuk mengembangkan perbedaan sikap terhadap pekerjaan dan organisasinya. Sikap ini akan mempengaruhi interpretasi dari aparat pemerintah daerah atas kebijakan, aturan, dan gaya manajerial dalam pelaksanaan anggaran. Interpretasi ini menentukan perilaku individu, yang konsekuensinya adalah aparat pemerintah daerah tidak akan memberikan reaksi dalam partisipasi penganggaran dengan cara yang sama. Dengan demikian dapat disimpulkan, bahwa aparat pemerintah daerah dalam penyusunan anggaran harus memperhatikan keterlibatan bawahan sehingga dapat mengembangkan sikap positif terhadap pekerjaan dan organisasinya.

2.1.9 Kebutuhan Akan Prestasi

Menurut McClelland dalam Robbins (2006), mendefinisikan kebutuhan akan prestasi adalah dorongan untuk mengungguli, berprestasi berdasar seperangkat standar dan berusaha keras supaya sukses. Cassidy dan Lynn (1989) dikutip oleh Yuen (2007) mendefinisikan kebutuhan akan prestasi sebagai individu yang memiliki keperibadian pekerja keras untuk mencapai tujuan di dalam lingkungan sosialnya. Menurut Subramaniam, *et al* (2002) dan Yuen (2007) kebutuhan akan prestasi dalam penelitian ini, meliputi: selalu merasa sukses dan hal ini yang mendorong untuk mencapai kesuksesan; berusaha keras untuk meningkatkan kinerja masa lalu; sadar akan pekerjaan dan bekerja keras melaksanakannya; cenderung melakukan yang terbaik ketika tujuan menantang dan kompleks; mencari tanggung jawab ekstra di setiap tugas; menetapkan jadwal untuk mencapai tujuan dan berusaha untuk konsisten dengan jadwal tersebut. Kebutuhan akan prestasi merupakan salah satu kebutuhan terkuat dalam diri manusia. Dalam kebutuhan ini manusia merasa bahwa pekerjaan itu penting, maka akan diselesaikan pekerjaan itu dengan lebih baik.

Orang yang mempunyai dorongan yang kuat untuk berhasil, mempunyai hasrat untuk melakukan sesuatu dengan lebih baik atau lebih efisien daripada yang telah dilakukan sebelumnya. Dari riset yang dilakukan McClelland dalam Robbins (2006), ditemukan bahwa peraih prestasi yang tinggi membedakan diri mereka dari orang lain berdasar hasrat mereka untuk menyelesaikan apa yang dikerjakan dengan cara yang lebih baik. Mereka mengupayakan situasi dimana mereka dapat mencapai tanggung jawab pribadi untuk menemukan pemecahan terhadap masalah-masalah, dimana mereka dapat menerima umpan balik yang cepat atas kinerja mereka

sehingga mereka dapat mengetahui dengan mudah apakah mereka menjadi lebih baik atau tidak, dan dimana mereka dapat menentukan sasaran yang cukup menantang.

Brownell (1982), mengatakan bahwa dua variabel level individu (sikap dan kebutuhan akan prestasi) menunjukkan permainan peran yang secara signifikan mempengaruhi partisipasi karyawan dalam kegiatan penganggaran, karena hal tersebut merupakan sebuah sumber informasi yang sangat penting. Dari sebuah perspektif organisasi, kepuasan manajer unit terhadap kebutuhan akan prestasi ditunjukkan dengan mengurangi karyawan yang bekerja tidak tepat waktu, ketidakhadiran, dan tingkat perputaran karyawan (Randall, 1990 dalam Subramaniam *et al*, 2002), dan Potter dan Schidgall (1999) dikutip oleh Yuen (2007) menetapkan bahwa ada sebuah kebutuhan penelitian/riset yang menghubungkan sistem desain akuntansi dan desain organisasi secara keseluruhan untuk meningkatkan efisiensi organisasi.

2.1.10 Kinerja Manajerial

Menurut Mahoney *et al* (1965), kinerja manajerial adalah kinerja para individu anggota organisasi dalam kegiatan-kegiatan manajerial, antara lain perencanaan, investigasi, pengkoordinasian, evaluasi, pengawasan, pengaturan staf, negosiasi, perwakilan dan kinerja secara keseluruhan. Sedangkan pandangan Robertson *et al* (1994) dalam Jaryanto (2008) terhadap kinerja seseorang pekerja lebih bersifat situasional, tergantung pada kondisi internal (kepribadian dan emosi) dan faktor eksternal yang melingkupi individu organisasi dalam melakukan pekerjaan. Faktor eksternal berupa target dan persaingan yang menuntut kinerja yang tinggi dari individu itu sendiri. Sedangkan faktor internal berupa lingkungan kerja, gaji, kesempatan promosi, supervisi dan yang meliputi dimensi kepuasan kerja.

Manajer merupakan orang yang bertanggungjawab atas organisasi atau unit yang dipimpinnya. Tugas manajer dapat digambarkan dalam kaitannya dengan berbagai “peran” atau serangkaian perilaku yang terorganisir yang diidentifikasi dengan suatu posisi (Mitzberg, dalam Manurung, 2005). Mitzberg menjelaskan bahwa para manajer dapat memainkan tiga peran melalui kewenangan dan statusnya didalam melaksanakan tugas-tugas yang dipercayakan, antara lain:

1. Peran interpersonal. Dalam hal ini seorang manajer harus dapat memainkan peran sebagai *forehand*, sebagai *leader* dan sebagai *liaison* (penghubung).
2. Peran informasional. Dalam hal ini seorang manajer harus dapat memainkan perannya sebagai monitor, pemberi informasi dan sebagai *spokesman*.
3. Peran pengambil keputusan. Peran ini, manajer digambarkan sebagai *entrepreneur*, sebagai penghandel gangguan (*disturbance handler*), dan sebagai pengalokasi sumber daya (*resources allocator*).

Deskripsi peran manajer yang dikemukakan di atas, akan membutuhkan sejumlah keahlian manajerial yang penting, mengembangkan hubungan kerja seajar, menjalankan negosiasi, memotivasi bawahan, menyelesaikan konflik, membangun jaringan informasi dan membayar informasi, membuat keputusan dalam kondisi ambiguitas yang ekstrim, dan mengalokasikan sumber daya yang ada (Mitzberg dalam Manurung, 2005). Disamping itu seorang manajer perlu untuk introspeksi mengenai tugas dan perannya sehingga dapat mencapai kinerja yang maksimal.

Oleh karena itu, kinerja manajerial dalam penelitian ini adalah kinerja para individu anggota organisasi dalam kegiatan-kegiatan manajerial, antara lain perencanaan, investigasi, pengkoordinasian, evaluasi, pengawasan, pengaturan staf, negosiasi, perwakilan dan kinerja secara keseluruhan (Mahoney *et al*, 1963). Kinerja

merupakan efektivitas operasional organisasi, bagian organisasi dan karyawannya berdasarkan standar, sasaran dan kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya (Siegel dan Marconi, 1989).

2.2 Penelitian Terdahulu

Beberapa penelitian terdahulu yang berkaitan dengan anteseden dan konsekuensi partisipasi anggaran, telah dilakukan baik di dalam negeri maupun luar negeri. Namun, penelitian-penelitian terdahulu lebih banyak terfokus pada konsekuensi partisipasi penganggaran dan obyek penelitian cenderung ke organisasi sektor privat (swasta). Misalnya, Millani (1975) meneliti hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial dan sikap kerja. Penelitian ini menunjukkan terdapat hubungan positif antara partisipasi penyusunan anggaran dengan sikap kerja, sedangkan hubungan partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja manajerial tidak signifikan. Selain itu Mia (1988) meneliti hubungan partisipasi penganggaran terhadap kinerja manajerial dengan menggunakan variabel kontijensi sebagai pemoderasi (sikap manajerial dan motivasi). Penelitian ini dilakukan pada perusahaan besar yang terdaftar di Bursa Efek Australia (*Australian Stock Exchange*) dengan manajer level menengah dan rendah sebagai responden. Jumlah responden sebanyak 83 manajer. Hasil penelitian menunjukkan bahwa terdapat pengaruh positif partisipasi penganggaran dengan kinerja manajerial dengan dimoderasi sikap manajer dan motivasi.

Gul *et al* (1995) meneliti tentang desentralisasi sebagai faktor moderasi di dalam hubungan antara partisipasi penganggaran dengan kinerja manajerial. Penelitian ini dilakukan pada perusahaan manufaktur di Hongkong. Responden penelitian ini sebanyak 37 manajer pemasaran, operasi dan personalia. Hasil

penelitian ini menunjukkan bahwa terdapat hubungan positif antara partisipasi penganggaran dengan kinerja manajerial pada level desentralisasi yang tinggi.

Miah dan Mia (1996) meneliti hubungan antara desentralisasi pengambilan keputusan dan kinerja manajerial dimediasi oleh sistem pengendalian akuntansi. Penelitian ini dilakukan pada pemerintah New Zealand di 5 *district offices*, dengan responden sebanyak 95 manajer. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa terdapat hubungan positif dan signifikan antara desentralisasi pengambilan keputusan terhadap kinerja manajerial di mediasi sistem pengendalian akuntansi. Dalam penelitian ini menunjukkan hubungan positif tetapi tidak signifikan antara desentralisasi dengan kinerja manajerial. Hasil penelitian ini juga didukung oleh hasil Penelitian Oktaviani (2003) yang mereplikasi penelitian Miah dan Mia L (1996). Perbedaan Penelitian ini hanya pada lokasi penelitian. Oktaviani (2003) melakukan penelitian pada satuan kerja perangkat daerah di Pemerintah Daerah Kota dan Kabupaten di Kalimantan Selatan.

Subramaniam, *et al* (2002) meneliti tentang hubungan struktur desentralisasi, kebutuhan akan prestasi dengan komitmen organisasi dimediasi oleh partisipasi penganggaran. Penelitian ini dilakukan pada hotel di Australia dengan responden penelitian sebanyak 91 manajer. Hasil penelitian ini menunjukkan adanya hubungan langsung dan positif antara variabel anteseden (struktur desentralisasi dan kebutuhan akan prestasi) dengan partisipasi penganggaran.

Alam dan Mia (2006) meneliti hubungan antara kebutuhan akan prestasi dan kinerja manajerial dimediasi oleh partisipasi penganggaran. Penelitian ini dilakukan pada organisasi non pemerintah (NGO) dengan responden penelitian sebanyak 114 manajer. Hasil penelitian ini menunjukkan adanya hubungan positif antara kebutuhan

akan prestasi dengan kinerja manajerial dimediasi oleh partisipasi penganggaran. Penelitian ini juga menemukan tidak terdapat hubungan langsung antara kebutuhan akan prestasi dengan kinerja manajerial.

Munawar (2006) meneliti pengaruh karakteristik tujuan anggaran terhadap perilaku, sikap dan kinerja aparat pemerintah daerah. Penelitian ini dilakukan pada satuan kerja Pemerintah Daerah Kabupaten Kupang dengan responden penelitian sebanyak 34 responden. Penelitian ini dilakukan dengan menggunakan dua pendekatan yaitu kuantitatif dan kualitatif. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa karakteristik tujuan anggaran secara simultan berpengaruh positif terhadap perilaku, sikap dan kinerja aparat pemerintah daerah. Hasil penelitian ini juga didukung dengan hasil telaah kualitatif. Pada pengujian parsial, variabel partisipasi penganggaran berpengaruh positif terhadap sikap aparat pemerintah daerah.

Sardjito dan Muthaher (2007) meneliti pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja aparat pemerintah daerah: budaya organisasi dan komitmen organisasi sebagai variabel moderating. Penelitian ini dilakukan pada Kantor Pemerintah kota dan kabupaten Semarang sebanyak 18 kantor dinas dan ada 150 pejabat setingkat kepala bagian/bidang/subdinas dan kepala subbagian/subbidang/seksi dari dinas dan kantor pada pemerintah daerah kota/kabupaten Semarang. Hasil penelitian ini menunjukkan pengaruh yang signifikan antara partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja aparat pemerintah daerah.

Yuen (2007) meneliti hubungan antara sikap kerja dan kebutuhan akan prestasi sebagai variabel anteseden, dengan kinerja manajerial pada organisasi sektor publik. Penelitian tersebut menggunakan sampel sebanyak 216 manajer di 3

departemen pelayanan publik di Macau. Hasil penelitian menunjukkan bahwa variabel anteseden (sikap kerja dan kebutuhan akan prestasi) menunjukkan hubungan positif dan signifikan dengan partisipasi penganggaran. Penelitian ini juga menunjukkan bahwa terdapat hubungan yang tidak langsung antara Variabel anteseden (sikap kerja dan kebutuhan akan prestasi) dengan kinerja manajerial melalui partisipasi penganggaran sebagai variabel intervening. Berikut ini adalah tabel ringkasan hasil penelitian terdahulu:

Tabel 2.1

RINGKASAN PENELITIAN TERDAHULU

No	Peneliti	Judul Penelitian	Alat Analisis	Hasil Penelitian
1.	Millani (1975)	The Relationship of Participation in Budget-Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitudes: A Field Study	Regresi	hasil yang positif dan signifikan antara partisipasi dalam <i>budget setting</i> dengan sikap terhadap pekerjaan dan perusahaan, tetapi hubungan antara partisipasi dengan kinerja pekerjaan sangat lemah
2	Mia (1988)	Manajerial Attitude, Motivation And The Effectiveness Of Budgetary Participation	Regresi	Terdapat pengaruh partisipasi penganggaran terhadap kinerja manajerial dimoderasi Sikap manajer dan motivasi.
3	Gul, <i>et al</i> (1995)	Decentralization as a moderating factor in the budgetary participation-performance relationship: some Hong Kong evidence	Regresi	Terdapat hubungan positif antara Partisipasi penganggaran dengan kinerja manajerial pada level desentralisasi yang tinggi.

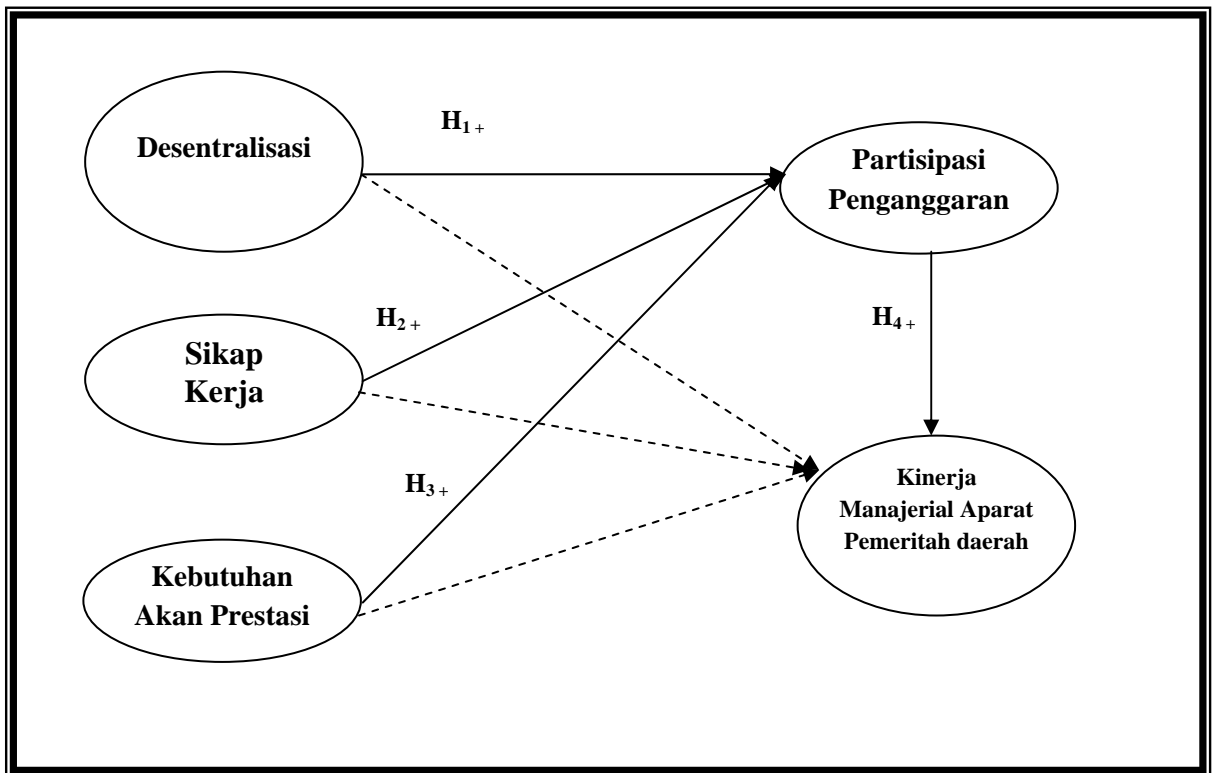
No	Peneliti	Judul Penelitian	Alat Analisis	Hasil Penelitian
4	Miah dan Mia (1996)	Decentralization, Accounting Control System and performance of Government organization : A New Zealand Empirical study	Path Analysis	Terdapat hubungan positif dan signifikan antara desentralisasi pengambilan keputusan terhadap kinerja manajerial di mediasi sistem pengendalian akuntansi. Dalam penelitian ini menunjukkan hubungan positif tetapi tidak signifikan antara desentralisasi dengan kinerja manajerial
5	Subramaniam, <i>et al</i> (2002)	Enhancing hotel managers' organizational commitment: an investigation of the impact of structure, need for achievement and participative budgeting	Path Analysis (regresi)	Terdapat hubungan positif langsung antara variabel anteseden (struktur desentralisasi dan kebutuhan akan prestasi) dengan Partisipasi anggaran.
6	Oktaviani (2003)	Pengaruh Desentralisasi Pengambilan Keputusan Terhadap Kinerja Manajerial Kantor Dinas: sistem Pengendalian Akuntansi Sebagai Variabel Intervening (studi empiris otonomi daerah Kalimantan selatan)	Path Analysis (SEM)	Hubungan desentralisasi dengan kinerja dimediasi oleh sistem pengendalian akuntansi. Desentralisasi berhubungan positif terhadap kinerja namun tidak signifikan.
7	Alam dan Mia (2006)	Need for Achievement, Style of Budgeting and Managerial Performance in a Non Government Organization (NGO): Evidence from an Oriental Culture	Path Analysis (regresi)	Terdapat hubungan positif antara Kebutuhan akan prestasi dengan kinerja manajerial dimediasi oleh partisipasi anggaran
8	Munawar (2006)	Pengaruh karakteristik tujuan anggaran terhadap perilaku, sikap, dan kinerja aparat pemerintah daerah di Kab. Kupang	Regresi Berganda	Karakteristik tujuan anggaran secara simultan berpengaruh secara positif terhadap perilaku, sikap, dan kinerja aparat pemerintah daerah Kab. Kupang

No	Peneliti	Judul Penelitian	Alat Analisis	Hasil Penelitian
9.	Sardjito dan Muthaher (2007)	pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja aparat pemerintah daerah: budaya organisasi dan komitmen organisasi sebagai variabel moderating.	Regresi Berganda	penelitian ini menunjukkan pengaruh yang signifikan antara partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja aparat pemerintah daerah.
10.	Yuen (2007)	Antesedens of budgetary participation : enhancing employees job performance	Path Analysis (regresi)	Terdapat hubungan antara sikap manajerial dan kebutuhan akan prestasi dengan kinerja manajerial dimediasi oleh partisipasi penganggaran

2.3 Kerangka Pemikiran Teoritis dan Pengembangan Hipotesis Penelitian

Penelitian ini hanya mempertimbangkan pengaruh tidak langsung variabel anteseden (struktur desentralisasi, sikap kerja dan kebutuhan akan prestasi) terhadap konsekuensi partisipasi penganggaran (kinerja manajerial aparat pemerintah daerah). Hal ini dilakukan, karena: 1) pengaruh sikap kerja terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah yaitu positif tetapi tidak signifikan (Yuen, 2007), 2) Pengaruh struktur desentralisasi terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah yaitu positif tetapi tidak signifikan (Miah dan Mia 1966; Oktaviani, 2003), 3) Pengaruh kebutuhan akan prestasi terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah, yaitu positif tetapi tidak signifikan (Alam dan Mia, 2006). Dengan demikian, penelitian ini hanya melakukan pengujian tidak langsung antara variabel anteseden dan konsekuensi partisipasi penganggaran. Gambar 2.2 menunjukkan kerangka pemikiran teoritis atau model penelitian sebagai panduan sekaligus alur berfikir tentang anteseden dan konsekuensi partisipasi penganggaran.

Gambar 2.2

MODEL PENELITIAN

Sumber: Yuen (2007), Subramaniam, *et al* (2002)

2.3.1 Antecedent Partisipasi Penganggaran

2.3.1.1 Pengaruh Desentralisasi terhadap Partisipasi Penganggaran

Gordon dan Narayanan (1984), menyatakan bahwa struktur terdesentralisasi mengacu pada tingkatan otonomi manajer dalam pengambilan keputusan. Galbraith (1973) struktur desentralisasi diperlukan pada kondisi administratif, tugas dan tanggung jawab yang semakin kompleks, yang selanjutnya memerlukan pendistribusian otoritas pada manajemen yang lebih rendah. Semakin tinggi tingkat desentralisasi, semakin besar pertimbangan manajer dalam pembuatan keputusan dan akhirnya akan meningkatkan tanggung jawab secara keseluruhan (Subramaniam, *et al* 2002).

Dalam kondisi yang semakin kompleks relatif sulit untuk melakukan proses penyusunan anggaran, karena kejadian-kejadian masa yang akan datang sulit untuk diprediksi. Waterhouse dan Tissen (1978) menyarankan untuk menerapkan partisipasi penganggaran dalam menghadapi kondisi tersebut. Hales dan Tamangani (1996) menyatakan bahwa dengan meningkatkan otonomi dan rasa tanggung jawab, para manajer dalam struktur terdesentralisasi akan lebih menyukai partisipasi dalam penyusunan anggaran karena partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran akan dapat mengontrol dalam menentukan target yang ingin dicapai dan akhirnya mereka dapat bertanggung jawab untuk mencapainya.

Tusman dan Nadler (dikutip oleh Supomo, 1998) menyatakan bahwa partisipasi lebih memungkinkan terjadinya pertukaran informasi antara atasan dengan bawahan sehingga mengurangi ketidakpastian. Para manajer organisasi dengan struktur desentralisasi mempunyai pengaruh yang lebih besar dalam penyusunan anggaran dan lebih nyaman melaksanakan kegiatan yang berkaitan dengan anggaran. Dengan demikian, struktur desentralisasi pada suatu organisasi diperlukan proses penyusunan anggaran yang partisipatif yang bertujuan untuk mengurangi ketidakpastian atau suatu kondisi pekerjaan yang semakin kompleks.

Berdasarkan uraian di atas, penelitian ini dimaksudkan untuk menguji kembali pengaruh desentralisasi terhadap partisipasi penganggaran. Oleh karena itu, hipotesis pertama dalam penelitian ini adalah:

H₁ : Desentralisasi berpengaruh positif terhadap partisipasi penganggaran

2.3.1.2 Pengaruh Sikap Kerja terhadap Partisipasi Penganggaran

Mia (1988) dikutip oleh Riyanto (1999) sikap diperlukan sebagai suatu variabel independen yang mempengaruhi hubungan antara partisipasi dan kinerja. Menurut Robbins (2006: 94) sikap karyawan diidentikkan dengan kepuasan kerja yang merupakan sikap umum individu terhadap pekerjaannya. Sikap kerja mencerminkan bagaimana seseorang merasakan sesuatu, dimana kepuasan kerja yang tinggi akan menunjukkan sikap kerja yang positif dan ketidakpuasan terhadap pekerjaan menunjukkan sikap kerja yang negatif.

Adcroft dan Willis (2005) menyatakan bahwa perubahan sikap kerja meningkatkan *turnover* karyawan selama partisipasi dalam penyusunan anggaran di organisasi sektor publik, sehingga meningkatkan biaya dan mengurangi kualitas pelayanan pada masyarakat. Akan tetapi, penelitian sebelumnya tentang organisasi yang dinamis menunjukkan bahwa sikap positif sebagai bagian yang penting dalam mengurangi *turnover* dan dapat meningkatkan kinerja manajerial (Randall, 1990; Mathieu dan Zajac, 1990 dalam Yuen, 2007).

Dalam organisasi setiap anggota cenderung untuk mengembangkan perbedaan sikap terhadap pekerjaan dan organisasinya. Sikap ini akan mempengaruhi interpretasi dari aparat pemerintah daerah atas kebijakan, aturan, dan gaya manajerial dalam penyusunan anggaran. Interpretasi ini menentukan perilaku individu, yang konsekuensinya adalah aparat pemerintah daerah tidak akan memberikan reaksi dalam partisipasi penganggaran dengan cara yang sama (Riyanto, 1999). Yuen (2007) menyatakan bahwa partisipasi penganggaran dapat lebih efektif ketika karyawan memiliki sikap kerja yang positif sehingga dapat meningkatkan kinerja karyawan.

Berdasarkan uraian di atas, penelitian ini dimaksudkan untuk menguji kembali pengaruh sikap kerja terhadap partisipasi penganggaran. Oleh karena itu, hipotesis kedua dalam penelitian ini adalah:

H₂ : Sikap kerja berpengaruh positif terhadap partisipasi penganggaran

2.3.1.3 Pengaruh Kebutuhan Akan Prestasi terhadap Partisipasi Penganggaran

Locke (1982, 1991) dalam Yuen (2007) menyatakan bahwa suatu keinginan berprestasi menaikkan motivasi dan mencapai kinerja yang baik. Ravlin dan Meglino (1987) dalam Yuen (2007) menyatakan bahwa kebutuhan akan prestasi memiliki peran penting dalam memotivasi karyawan selama berpartisipasi dalam penyusunan anggaran karena hasilnya dapat meningkatkan kinerjanya. Seseorang yang memiliki kebutuhan akan prestasi yang tinggi akan bermanfaat bagi anggota dalam organisasi karena mereka menyukai situasi persaingan, cenderung mandiri, dan memiliki keunggulan (Ward, 1993 dalam Subramaniam *et al*, 2002). Menurut Subramaniam *et al* (2002), ada dua alasan seseorang individu yang memiliki kebutuhan akan prestasi yang tinggi akan mencari sebuah proses organisasi seperti partisipasi penganggaran, yaitu pertama, termotivasi untuk menentukan nasibnya sendiri. Kedua, partisipasi dalam penyusunan anggaran, membuat individu memperoleh informasi relevan yang dapat membantu untuk menentukan tujuan yang tepat.

Brownell dan McInnes (1986), menemukan bahwa para manajer membutuhkan motivasi untuk bekerja lebih baik dalam kegiatan penganggaran, dan para manajer yang mempunyai kebutuhan akan prestasi yang baik dan motivasi diri tertentu akan lebih aktif berpartisipasi dibandingkan mereka yang kurang memiliki kebutuhan akan prestasi. Brownell (1982), mengatakan bahwa dua variabel level individu (sikap dan kebutuhan akan prestasi) menunjukkan permainan peran yang

secara signifikan mempengaruhi partisipasi karyawan dalam kegiatan penganggaran, karena hal tersebut merupakan sebuah sumber informasi yang sangat penting. Dari sebuah perspektif organisasi, kepuasan manajer unit terhadap kebutuhan akan prestasi ditunjukkan dengan mengurangi karyawan yang bekerja tidak tepat waktu, ketidakhadiran, dan tingkat perputaran karyawan (Randall, 1990), dan Potter dan Schidgall (1999) menetapkan bahwa ada sebuah kebutuhan penelitian/riset yang menghubungkan sistem desain akuntansi dan desain organisasi secara keseluruhan untuk meningkatkan efisiensi organisasi.

Berdasarkan uraian di atas, penelitian ini dimaksudkan untuk menguji kembali pengaruh kebutuhan akan prestasi terhadap partisipasi penganggaran. Oleh karena itu, hipotesis ketiga dalam penelitian ini adalah:

H₃ : Kebutuhan akan prestasi berpengaruh positif terhadap partisipasi penganggaran.

2.3.2 Konsekuensi Partisipasi Penganggaran

2.3.2.1 Pengaruh Partisipasi Penganggaran terhadap Kinerja Manajerial Aparat Pemerintah daerah

Kinerja manajerial seperti yang dikemukakan sebelumnya merupakan salah satu faktor yang dapat meningkatkan efektivitas organisasi. Pengaruh partisipasi penganggaran terhadap kinerja manajerial merupakan tema pokok yang menarik dalam penelitian akuntansi manajemen (Lukkas, 1998). Dalam hal ini, Brownell (1982b) menyebutkan dua alasan yaitu: 1) partisipasi umumnya dinilai sebagai pendekatan manajerial yang dapat meningkatkan kinerja anggota organisasi, 2) berbagai penelitian yang menguji hubungan partisipasi dengan kinerja, hasilnya saling bertentangan. Merchant (1981), Brownell (1982b), Brownell dan McInnes

(1986), Frucot Shearon (1991), dan Nouri dan Parker (1998) menunjukkan adanya hubungan positif dan signifikan antara anggaran partisipatif dengan kinerja manajerial. Sedangkan hasil penelitian Millani (1975), Kenis (1979), Brownell dan Hirst (1986) menunjukkan hubungan yang tidak signifikan antara anggaran partisipatif dengan kinerja manajerial. Bahkan dalam penelitian Sterdy (1960), Bryan dan Locke (1967) dikutip oleh Supomo (1998) menunjukkan hubungan negatif antar keduanya.

Partisipasi dalam penyusunan anggaran tidak selalu bermanfaat. Beberapa penelitian sebelumnya menunjukkan beberapa faktor diantaranya ketidakpastian lingkungan (Gul *et al*, 1995), pekerjaan yang sulit (Mia, 1989), struktur organisasi (Gul *et al*, 1995), penekanan anggaran didalam evaluasi kinerja (Brownel, 1982). Variabel-variabel ini dapat memoderasi hubungan antara anggaran partisipatif dan kinerja manajerial. Misalnya, Mia (1989) menunjukkan partisipasi dalam penyusunan anggaran berhubungan positif dengan kinerja manajerial pada lingkungan yang kompleks dan tugas yang sulit, tetapi berhubungan negatif pada kondisi yang mudah atau tidak kompleks. Gul *et al* (1995) menyatakan bahwa anggaran partisipatif berhubungan negatif terhadap kinerja manajer pada organisasi yang kurang terdesentralisasi atau tersentralisasi. Akhirnya, penelitian sekarang mengakui bahwa hubungan antara partisipasi penganggaran dan kinerja manajerial mungkin berbeda pada kondisi kerja yang berbeda-beda.

Alasan yang mendasari pendapat bahwa partisipasi manajer dalam penyusunan anggaran berpengaruh terhadap kinerja manajerial yaitu: pertama, teori psikologis menyatakan bahwa anggaran partisipatif berhubungan dengan kinerja melalui *self identification* dan *ego involvement* dalam menetapkan tujuan anggaran

(Murray, 1990). Kedua, partisipasi dapat meningkatkan alur informasi antara bawahan dan atasan, yang mengarah pada peningkatan pengamatan dan pengambilan keputusan (Locke dan Schweiger, 1979; Shield dan Young, 1993, dalam Yuen, 2007). Dan akhirnya partisipasi dapat menunjukkan kinerja terbaik melalui fasilitas pembelajaran dan pengetahuan (Parkers dan Wall, 1996 dalam Yuen, 2007).

Berdasarkan uraian di atas, penelitian ini dimaksudkan untuk menguji kembali pengaruh partisipasi penganggaran terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah, maka hipotesis keempat dalam penelitian ini adalah:

H₄ : Partisipasi penganggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah.

2.3.3 Antecedent dan Konsekuensi Partisipasi Anggaran

2.3.3.1 Pengaruh desentralisasi, sikap kerja, kebutuhan akan prestasi dengan kinerja manajerial aparat pemerintah daerah jika dimediasi oleh partisipasi penganggaran

Beberapa penelitian mengenai konsekuensi partisipasi penganggaran, yaitu hubungan antara partisipasi penganggaran dan kinerja manajer menunjukkan hasil yang tidak konsisten. Oleh karena itu, beberapa peneliti mencoba menjelaskan variabel antecedent partisipasi penganggaran yang mempengaruhi kinerja manajerial secara tidak langsung. Shields dan Shields (1998), menyatakan bahwa penelitian itu penting tidak hanya memahami konsekuensi partisipasi penganggaran, tetapi juga untuk menginvestigasi antecedennya. Penelitian ini memilih tiga faktor sebagai variabel antecedent partisipasi penganggaran yang potensial, yaitu: desentralisasi, sikap kerja dan kebutuhan akan prestasi (Yuen, 2007: Subramaniam *et al*, 2002).

Gordon dan Narayanan (1984), menyatakan bahwa desentralisasi mengacu pada tingkatan otonomi manajer dalam pengambilan keputusan. Miah dan Mia

(1996) menyatakan bahwa desentralisasi adalah seberapa jauh manajemen di level yang lebih tinggi memperbolehkan manajemen di level yang lebih rendah mengambil keputusan secara individu. Sedangkan Menurut Arbenethy dan Jan Bouwens (2005) desentralisasi itu memberikan manajer sub unit sebuah otoritas atau wewenang untuk mengambil suatu tindakan yang akan mempengaruhi kemampuan adaptasi dari pihak manajer sub unit. Semakin tinggi tingkat desentralisasi, semakin besar pertimbangan manajer dalam pembuatan keputusan dan akhirnya akan meningkatkan tanggung jawab secara keseluruhan (Subramaniam, *et al*, 2002).

Hales dan Tamangani (1996) dalam Subramaniam, *et al* (2002) menyatakan bahwa dengan meningkatkan otonomi dan rasa tanggung jawab, para manajer dalam struktur yang terdesentralisasi akan lebih menyukai partisipasi dalam penyusunan anggaran karena partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran akan dapat mengontrol dalam menentukan target yang ingin dicapai dan akhirnya mereka dapat bertanggung jawab untuk mencapainya. Dengan demikian, struktur yang terdesentralisasi akan berimplikasi terhadap partisipasi dalam penyusunan anggaran oleh manajer.

Sikap kerja akan mempengaruhi interpretasi dari aparat pemerintah daerah atas kebijakan, aturan, dan gaya manajerial dalam penyusunan anggaran. Interpretasi ini menentukan perilaku individu, yang konsekuensinya adalah aparat pemerintah daerah tidak akan memberikan reaksi dalam partisipasi penganggaran dengan cara yang sama (Riyanto, 1999). Yuen (2007) menyatakan bahwa partisipasi penganggaran dapat lebih efektif ketika karyawan memiliki sikap kerja yang positif sehingga dapat meningkatkan kinerja karyawan. Dengan demikian, partisipasi dalam

penyusunan anggaran dapat lebih efektif jika karyawan memiliki sikap positif sehingga dapat meningkatkan kinerjanya.

Brownell dan McInnes (1986), menemukan bahwa para manajer membutuhkan motivasi untuk bekerja lebih baik dalam kegiatan penganggaran, dan para manajer yang mempunyai kebutuhan akan prestasi yang baik dan motivasi diri tertentu akan lebih aktif berpartisipasi dibandingkan mereka yang kurang memiliki kebutuhan akan prestasi. Brownell (1982), mengatakan bahwa dua variabel level individu (sikap dan kebutuhan akan prestasi) menunjukkan permainan peran yang secara signifikan mempengaruhi partisipasi karyawan dalam kegiatan penganggaran, karena hal tersebut merupakan sebuah sumber informasi yang sangat penting.

Berdasarkan penelitian yang dikemukakan, penelitian ini dimaksudkan untuk menguji kembali pengaruh desentralisasi, sikap kerja, kebutuhan akan prestasi dan kinerja manajerial aparat pemerintah daerah dimediasi oleh partisipasi penganggaran, maka hipotesis kelima dalam penelitian ini adalah:

H₅ : Desentralisasi, sikap kerja dan kebutuhan akan prestasi berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah jika dimediasi oleh partisipasi penganggaran.

BAB III

METODE PENELITIAN

3.1 Desain Penelitian

Jenis penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah penelitian pengujian hipotesis (*hypothesis testing*), yaitu penelitian yang menjelaskan fenomena dalam bentuk hubungan antar variabel (*causal research*). Jenis data dalam penelitian ini adalah data subyek yaitu data penelitian yang berupa opini, sikap, pengalaman atau karakteristik dari seseorang atau sekelompok orang yang menjadi subyek penelitian (responden). Sumber data yang dipergunakan dalam penelitian adalah data primer dalam bentuk opini, sikap, pengalaman atau karakteristik responden (subyek) penelitian dan instrumen yang digunakan adalah kuesioner atau angket.

3.2 Populasi dan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah aparat (pengawai negeri sipil) di Pemerintah Daerah Kota Palu yang terdiri dari 66 SKPD. Unit analisis dalam penelitian ini adalah aparat pemerintah daerah (pegawai negeri sipil) yang berada di Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) Pemerintah Daerah Kota Palu. Kota Palu adalah ibu kota propinsi Sulawesi tengah. Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) adalah perangkat daerah pada pemerintah daerah selaku pengguna anggaran/pengguna barang. Pemilihan satuan kerja perangkat daerah (SKPD) dilakukan dengan alasan institusi ini merupakan unit kerja pemerintah, hal ini berarti bahwa institusi tersebut menggunakan dan melaporkan realisasi anggaran atau sebagai pelaksana anggaran dari pemerintah daerah.

Alasan pemilihan populasi pada SKPD di Pemerintah Daerah Kota Palu adalah:

1. Penelitian ini bertujuan untuk mendeskripsikan kegiatan Pemerintah Daerah Kota Palu dalam hal pelaksanaan penyusunan anggaran. Hal ini dilakukan karena kebanyakan penelitian dilakukan di pulau sumatera dan jawa.
2. Struktur dan regulasi Pemerintah Daerah Propinsi/Kab/Kota memiliki kesamaan di Indonesia, namun terdapat perbedaan sumber daya dalam hal memperoleh informasi terutama pemerintah daerah diluar pulau jawa yang diasumsikan kurang memperoleh informasi terkait dengan pelaksanaan desentralisasi dan proses penyusunan anggaran. Oleh karena itu penelitian ini bertujuan untuk melihat penerapan desentralisasi pada Pemerintah Daerah Kota Palu.
3. Selain itu, beberapa tahun terakhir berdasarkan hasil pemeriksaan BPK, Pemerintah Daerah Kota Palu belum dapat melaksanakan sistem pengendalian manajemen dengan baik sehingga diharapkan dari penelitian ini dapat memperoleh informasi penyebab dari kurangnya pelaksanaan sistem pengendalian manajemen.

Responden dalam penelitian ini, yaitu kepala SKPD dan satu tingkat dibawah kepala SKPD yang terlibat dalam penyusunan rencana Kegiatan dan Anggaran SKPD.

3.3 Besar Sampel

Besar sampel yang diambil mengacu pada jumlah minimal sampel untuk *Structure Equation Modelling* (SEM) yaitu menggunakan perbandingan 5 observasi untuk setiap *estimated* parameter. Jadi, dalam penelitian ini menggunakan 38 parameter (konstruk), maka minimum sampel yang harus digunakan adalah sebanyak

190 sampel (Hair et al, 1998). *Response rate* yang diharapkan atas kuesioner yang dikirimkan berdasarkan pada penelitian terdahulu adalah 72% (Yuen, 2007; Sardjito dan Muthaher, 2007). Atas dasar jumlah minimal sampel dan *response rate* yang diharapkan, maka jumlah kuesioner yang disebarkan sejumlah 264 kuesioner (jumlah SKPD sebanyak 66 dikalikan jumlah kuesioner yang dikirim untuk tiap SKPD sebanyak 4).

3.4 Teknik Pengambilan Sampel

Teknik pengambilan sampel dalam penelitian ini dilakukan dengan metode *purposive sampling* yaitu teknik penentuan sampel dengan pertimbangan, penelitian ini ingin mengetahui informasi yang berkaitan dengan partisipasi penganggaran yang melibatkan para manajer level menengah dan bawah yang terdiri dari kepala SKPD dan satu tingkat dibawah kepala SKPD di Pemerintah Daerah Kota Palu. Pemilihan sampel penelitian didasarkan pada pertimbangan:

1. Kepala SKPD selaku pejabat pengguna anggaran bertugas: menyusun RKA-SKPD, menyusun DPA-SKPD, melakukan tindakan yang mengakibatkan pengeluaran atas beban anggaran belanja, melaksanakan anggaran SKPD yang dipimpinnya, melakukan pengujian atas tagihan dan memerintahkan pembayaran, melaksanakan pemungutan penerimaan bukan pajak, mengadakan ikatan/perjanjian kerjasama dengan pihak lain dalam batas anggaran yang telah ditetapkan, menandatangani SPM, mengelola utang dan piutang yang menjadi tanggung jawab SKPD yang dipimpinnya, mengelola barang milik daerah/kekayaan daerah yang menjadi tanggung jawab SKPD yang dipimpinnya, menyusun dan menyampaikan laporan keuangan SKPD yang dipimpinnya, mengawasi pelaksanaan anggaran SKPD yang dipimpinnya, melaksanakan tugas-

tugas pengguna anggaran/pengguna barang lainnya berdasarkan kuasa yang dilimpahkan oleh kepala daerah; dan bertanggung jawab atas pelaksanaan tugasnya kepada kepala daerah melalui sekretaris daerah.

2. Kepala SKPD dapat melimpahkan sebagian wewenangnya kepada kepala unit kerja pada SKPD selaku kuasa pengguna anggaran/kuasa pengguna barang. Kewenangan kepala SKPD dilimpahkan kepada satu tingkat dibawah kepala SKPD.

Pemilihan sampel satu tingkat dibawah Kepala SKPD didasarkan pada Peraturan Pemerintah No. 41 tahun 2007 tentang organisasi perangkat daerah, adalah:

1. Sekretariat daerah terdiri dari asisten, masing-masing asisten terdiri dari paling banyak 4 (empat) bagian,
2. Sekretariat DPRD terdiri dari paling banyak 4 (empat) bagian,
3. Dinas terdiri dari 1 (satu) sekretariat dan paling banyak 4 (empat) bidang,
4. Lembaga teknis daerah terdiri atas : 1) Inspektorat terdiri dari 1 (satu) sekretariat dan paling banyak 4 (empat) inspektur pembantu, 2) Badan terdiri dari 1 (satu) sekretariat dan paling banyak 4 (empat) bidang, 3) Kantor terdiri dari 1 (satu) subbagian tata usaha dan paling banyak 3 (tiga) seksi
5. Kecamatan terdiri dari 1 (satu) sekretariat, paling banyak 5 (lima) seksi,
6. Kelurahan terdiri dari 1 (satu) sekretariat dan paling banyak 4 (empat) seksi.

3.5 Variabel Penelitian dan Definisi Operasional Variabel

Variabel penelitian menggunakan instrumen yang telah digunakan pada penelitian sebelumnya Yuen, (2007); Subramaniam, *et al* (2002); Munawar (2006). Variabel dalam penelitian ini terdiri dari variabel endogen dan eksogen. Variabel eksogen adalah struktur desentralisasi, sikap kerja dan kebutuhan akan prestasi yang tidak diprediksi oleh variabel lain dalam model (Ferdinand, 2005), sedangkan variabel endogen yaitu partisipasi penganggaran dan kinerja aparat pemerintah daerah yang diprediksi oleh variabel eksogen.

3.5.1 Desentralisasi

Miah dan Mia (1996) desentralisasi adalah seberapa jauh manajer yang lebih tinggi mengizinkan manajer dibawahnya untuk mengambil keputusan secara independen. Variabel struktur desentralisasi dalam penelitian ini diukur dengan menggunakan 5 item pertanyaan yang dikembangkan oleh Gordon dan Narayanan (1984); Miah dan Mia (1996); Oktaviani (2003). Ukuran struktur desentralisasi didasarkan pada tanggapan subyek terhadap serangkaian item yang menggunakan skala tujuh poin, yang dimulai dari: 1 (pendelegasian sangat kecil), sampai 7 (pendelegasian sangat besar)

3.5.2 Sikap Kerja

Wood, *et al* (dalam Dongoran, 2006) menyatakan bahawa sikap merupakan kecenderungan (*predisposition*) merespon secara positif atau negatif terhadap seseorang atau sesuatu di lingkungan sekitar. Jadi, sikap kerja adalah perasaan dan kecenderungan seseorang merespon secara positif atau negatif atas pekerjaannya. Variabel sikap kerja diukur dengan 12 item instrumen pengukuran yang telah digunakan oleh Munawar (2006). Ukuran sikap kerja didasarkan pada tanggapan

subyek terhadap serangkaian item yang menggunakan skala tujuh poin, yang dimulai dari: 1 (sangat tidak puas) sampai, 7 (sangat puas).

3.5.3 Kebutuhan Akan Prestasi

Cassidy dan Lynn (1989) dikutip oleh Yuen (2007) mendefinisikan kebutuhan akan prestasi sebagai individu yang memiliki keperibadian pekerja keras untuk mencapai tujuan didalam lingkungan sosialnya. Variabel ini diukur dengan 6 item pertanyaan yang dikembangkan oleh Steers dan Braunstein,s (1976); Subramaniam, *et al* (2002); Alam dan Mia (2006); Yuen (2007). Ukuran kebutuhan akan prestasi didasarkan pada tanggapan subyek terhadap serangkaian item yang menggunakan skala tujuh poin, yang dimulai dari: 1 (sangat tidak setuju menunjukkan kebutuhan akan prestasi rendah) sampai 7 (sangat setuju menunjukkan kebutuhan akan prestasi tinggi).

3.5.4 Partisipasi Penganggaran

Partisipasi penganggaran yang dimaksud adalah tingkat keterlibatan dan pengaruh para individu dalam proses penyusunan anggaran (Brownel, 1982b). Untuk mengukur variabel ini, peneliti menggunakan instrumen yang terdiri dari 6 item pertanyaan yang dikembangkan oleh Millani (1975). Ukuran partisipasi penganggaran didasarkan pada tanggapan subyek terhadap serangkaian item yang menggunakan skala tujuh poin, yang dimulai dari: 1 (partisipasi yang rendah) sampai 7 (partisipasi yang tinggi).

3.5.5 Kinerja Manajerial Aparat Pemerintah Daerah.

Kinerja dalam penelitian ini adalah kinerja aparat pemerintah daerah dalam melaksanakan kegiatan-kegiatan manajerial, antara lain perencanaan, investigasi, pengkoordinasian, evaluasi, pengawassan, pengaturan staf, negosiasi, perwakilan dan

kinerja secara keseluruhan. Untuk mengukur variabel ini, peneliti menggunakan instrumen terdiri dari 9 item pertanyaan yang dikembangkan oleh Mahoney *et al* (1965). Menurut Govindarajan (1986) instrumen kinerja manajerial yang dikembangkan oleh Mahoney *et al* (1965) memiliki dua kelebihan yaitu: pertama, memiliki validitas dan reliabilitas yang memuaskan dan kedua, mengungkapkan dimensi-dimensi kinerja manajer secara realistis dan menghilangkan masalah-masalah yang melekat pada pengukuran multidimensional. Ukuran kinerja aparat pemerintah daerah didasarkan pada tanggapan subyek terhadap serangkaian item yang menggunakan skala tujuh poin, yang dimulai dari: 1 (kinerja sangat rendah) sampai 7 (kinerja sangat tinggi).

3.6 Teknik Pengumpulan Data

Pengumpulan data dilakukan dengan cara menggunakan kuesioner yang dikirimkan kepada para responden oleh peneliti. Pendistribusian kuesioner kepada responden dilakukan dengan cara mengantar sendiri kepada responden. Hal ini dilakukan agar respon rate yang diharapkan dapat tercapai.

Sedangkan untuk mengetahui apakah ada perbedaan karakteristik sampel dari responden yang menjawab dengan responden yang tidak menjawab dilakukan pengujian *non-response bias*. Pengidentifikasian responden yang menjawab dan yang tidak menjawab didasarkan pada:

1. Responden yang menjawab diwakili oleh kuesioner yang diterima sebelum batas waktu pengembalian (satu minggu setelah kuesioner diberikan kepada responden).

2. Responden yang tidak menjawab diwakili oleh kuesioner yang datanginya setelah batas waktu pengembalian (lebih dari satu minggu setelah kuesioner diberikan kepada responden).

3.7 Gambaran Umum Responden

Untuk memperoleh gambaran umum responden, disajikan data mengenai rincian pengembalian kuesioner yang meliputi jumlah kuesioner yang disebarkan, jumlah kuesioner yang kembali, dan jumlah kuesioner yang tidak digunakan. Hal ini dilakukan dengan tujuan untuk mengetahui besarnya tingkat pengembalian (*reponse rate*) dan tingkat pengembalian yang digunakan (*usable response rate*). Dalam gambaran umum responden, akan disajikan responden yang meliputi nama, jabatan, lama menduduki jabatan, jenis kelamin, dan pendidikan.

Untuk memberikan gambaran mengenai demografi responden penelitian dan deskriptif mengenai variabel-variabel penelitian (desentralisasi, sikap kerja, kebutuhan akan prestasi, partisipasi penganggaran dan kinerja aparat pemerintah daerah), peneliti menggunakan distribusi *frekuensi absolute* yang menunjukkan angka rata-rata, median, *range*, dan deviasi standar.

3.8 Uji *Non Response Bias* (T-Test)

Pengujian *non response bias* dilakukan dengan uji independen sample T-Test untuk melihat perbedaan karakteristik jawaban dari responden yang mengembalikan kuesioner yang sesuai dengan batas waktu pengembalian dengan responden yang terlambat mengembalikan kuesioner. Apabila nilai t_{hitung} menunjukkan tingkat signifikansi diatas 0,05 dapat disimpulkan bahwa tidak ada perbedaan yang signifikan antara rata-rata skor jawaban pada 2 kelompok responden, sehingga dapat dikatakan bahwa kelompok berasal dari populasi yang sama.

3.9 Uji Kualitas Data

Untuk meyakinkan bahwa pengukuran yang digunakan adalah pengukuran yang tepat dalam penelitian ini, maka peneliti melakukan pengujian terhadap kualitas data. Menurut Hair *et al* (1998) kualitas data dihasilkan dari penggunaan instrumen penelitian dapat dievaluasi melalui uji reliabilitas dan validitas data. Uji ini dimaksudkan untuk mengetahui konsistensi dan akurasi data yang dikumpulkan dari penggunaan instrumen.

1. **Uji reliabilitas.** Dimaksudkan untuk mengetahui konsistensi instrumen yang digunakan, jika dilakukan pengukuran dua kali atau lebih terhadap gejala yang sama dengan menggunakan alat ukur yang sama. Uji reliabilitas dilakukan dengan menghitung *cronbach alpha* lebih dari 0,60 (Nunnally 1969 dalam Ghozali, 2006)
2. **Uji Validitas.** Dimaksudkan untuk mengukur sah atau tidaknya suatu kuesioner dalam mengukur suatu konstruk (Ghozali, 2006). Uji dilakukan dengan uji homogenitas data dengan uji korelasional antar skor masing-masing butir dengan skor total. Korelasi positif dan signifikan berarti data yang dikumpulkan dengan instrumen tersebut valid sebagaimana telah didemonstrasikan oleh Govindarajan dan Fisher (1990).

3.10 Uji Normalitas

Struktur Equation Model (SEM), terutama bila diestimasi dengan menggunakan *Maximum Likelihood Estimation Technique*, mempersyaratkan dipenuhinya asumsi normalitas. Uji normalitas dilakukan terhadap data yang digunakan dalam analisis model awal secara keseluruhan, dengan menggunakan AMOS versi 5.0.

3.11 Asumsi Outlier

Pengujian asumsi *outlier* bertujuan untuk menilai kewajaran (ekstrim) data, dilakukan dengan memperhatikan *output table* pada *observations farthest from the centroid/mahalanobis distance*. Penentuan *outlier* data dilakukan dengan membandingkan data pada *observations farthest from the centroid/mahalanobis distance* dengan tabel *critical values of chi square* (X^2). Penentuan *cut-off outlier* ditentukan dengan memperhatikan jumlah indikator yang digunakan dengan *degree of freedom* 0,001.

3.12 Teknik Analisis Data

Analisis data dan interpretasi untuk penelitian yang ditujukan untuk menjawab pertanyaan-pertanyaan penelitian dalam rangka mengungkap fenomena sosial tertentu. Analisis data dalam proses penyederhanaan data ke dalam bentuk yang lebih mudah dibaca dan diimplementasikan. Metode yang dipilih untuk menganalisis data harus sesuai dengan pola penelitian dan variabel yang akan diteliti. Model yang digunakan dalam penelitian ini adalah model kausalitas atau hubungan pengaruh. Pengujian hipotesis dalam penelitian ini dilakukan dengan menggunakan teknik analisis SEM atau *Structural Equation Modeling* yang dioperasikan melalui program AMOS 5.0. Permodelan penelitian melalui SEM memungkinkan seorang peneliti dapat menjawab pertanyaan penelitian yang bersifat variabelonal (yaitu mengukur apa indikator dari sebuah konsep) dan regresif (mengukur pengaruh atau derajat hubungan antara faktor yang telah diidentifikasi variabelnya).

Ferdinand (2006) menyatakan beberapa alasan penggunaan SEM sebagai alat analisis yaitu SEM digunakan untuk:

1. Mengkonfirmasi univariabelonal dari berbagai indikator untuk sebuah variabel/konstruk/konsep/faktor.
2. Menguji kesesuaian/ketepatan sebuah model berdasarkan data empiris yang diteliti.
3. Menguji kesesuaian model sekaligus hubungan kausalitas antara faktor yang dibangun/diamati dalam model penelitian.

Penelitian ini menggunakan dua macam teknik analisis, yaitu:

a. Analisis Faktor konfirmatori

Analisis ini pada SEM digunakan untuk mengkonfirmasikan faktor-faktor yang paling dominan dalam satu kelompok variabel. Pada penelitian ini analisis faktor konfirmatori digunakan untuk uji indikator yang membentuk faktor desentralisasi, sikap kerja, kebutuhan akan prestasi, partisipasi penganggaran dan kinerja manajerial aparat pemerintah daerah.

b. *Regression Weight*

Alat ini digunakan untuk meneliti seberapa besar pengaruh variabel desentralisasi, sikap kerja, kebutuhan akan prestasi terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah melalui partisipasi penganggaran sebagai variabel intervening. Sebuah permodelan yang lengkap pada dasarnya terdiri dari *Measurement Model* dan *Structural Model*. *Measurement Model* atau model pengukuran ditujukan untuk mengkonfirmasi variabel-variabel yang dikembangkan pada sebuah faktor. *Structural Model* adalah model mengenai struktur hubungan yang membentuk atau menjelaskan kausalitas antara faktor.

Menurut Ferdinand (2006), terdapat tujuh langkah yang harus dilakukan apabila menggunakan permodelan *Structural Equation Modelling* (SEM), yaitu

1. Pengembangan Model berbasis teori

Dalam langkah pengembangan model teoritis, hal yang harus dilakukan adalah melakukan serangkaian eksploitasi ilmiah melalui telaah pustaka guna mendapatkan justifikasi atas model teoritis yang akan dikembangkan. SEM digunakan bukan untuk menghasilkan sebuah model, tetapi digunakan untuk mengkonfirmasi model teoritis tersebut melalui data empirik. Model teoritis (model konseptual) dalam penelitian ini dikembangkan dengan berpijak pada telaah teori yang memadai dan telah disajikan pada bagian 2 (dua). Model teoritis dalam penelitian ini menggambarkan pengaruh struktur desentralisasi, sikap kerja, kebutuhan akan prestasi, partisipasi penganggaran terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah.

2. Pengembangan diagram alur (Path diagram) untuk menunjukkan hubungan kausalitas.

Dalam langkah kedua ini, model teoritis yang telah dibangun pada tahap pertama akan digambarkan dalam sebuah *path diagram*, yang akan mempermudah untuk melihat pengaruh yang ingin diuji. Dalam *path diagram*, pengaruh antar konstruk akan dinyatakan melalui anak panah. Anak panah yang lurus Menunjukkan sebuah pengaruh yang langsung antara satu konstruk dengan konstruk lainnya. Sedangkan garis-garis lengkung antara konstruk dengan anak panah pada setiap ujungnya Menunjukkan korelasi antara konstruk-konstruk yang dibangun dalam *path diagram* yang dapat dibedakan dalam dua kelompok (ditunjukkan dalam tabel 3.1), yaitu sebagai berikut :

1. *Exogenous constructs* yang dikenal juga sebagai *source variables* atau *independent variables* yang tidak diprediksi oleh variabel yang lain dalam

model. Konstruk eksogen adalah konstruk yang dituju oleh garis dengan satu ujung panah.

2. *Endogenous constructs* yang merupakan faktor-faktor yang diprediksi oleh satu atau beberapa konstruk. Konstruk endogen dapat memprediksi satu atau beberapa konstruk endogen lainnya, tetapi konstruk eksogen hanya dapat berhubungan kausal dengan konstruk endogen.

Tabel 3.1
Indikator-Indikator Konstruk

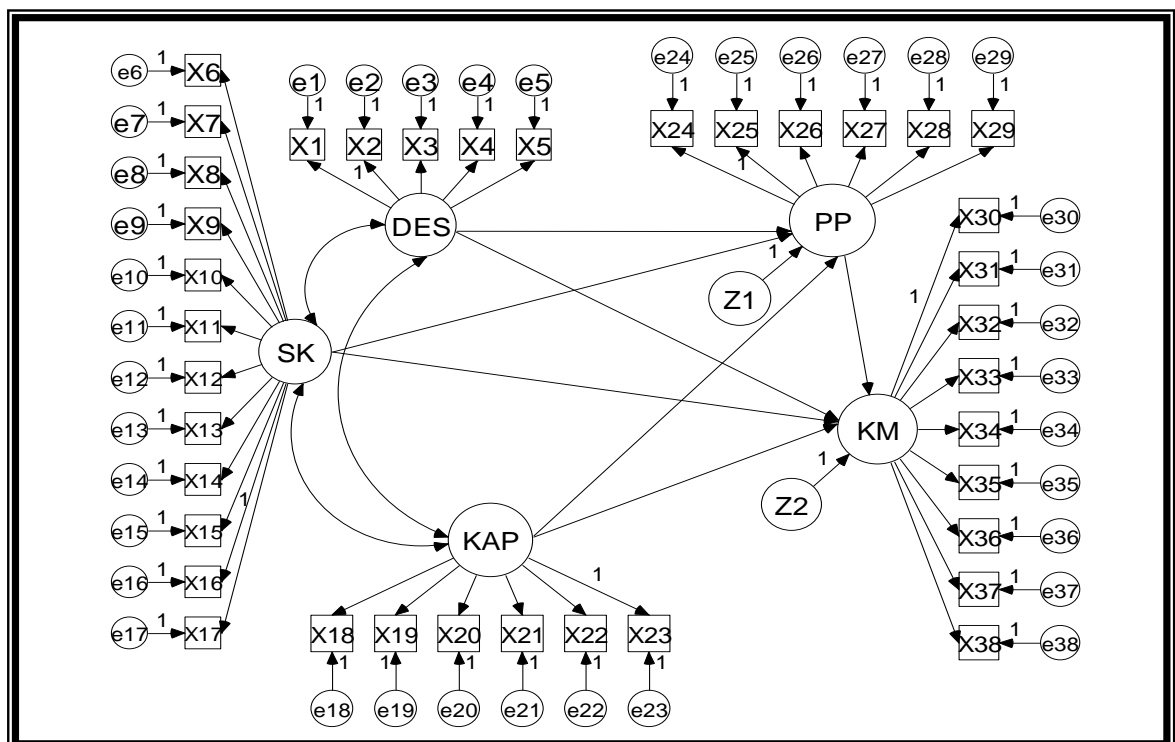
Konstruk	Indikator Konstruk	Kode
Desentralisasi (<i>Decentralization</i>) (<i>Variabel Eksogen</i>)	1. Seberapa besar Bapak/Ibu mendapat kewenangan dan tanggung jawab untuk membuat keputusan yang berkaitan dengan masalah keuangan (seperti penggantian dan pengadaan peralatan kantor)?	X1
	2. Seberapa besar Bapak/Ibu mendapat kewenangan dan tanggung jawab untuk membuat keputusan yang berkaitan dengan permasalahan operasional (seperti pengaduan pelayanan masyarakat, pembelian alat tulis kantor, pembelian BBM, pemeliharaan kendaraan, dll)?	X2
	3. Seberapa besar Bapak/Ibu mendapat kewenangan dan tanggung jawab untuk membuat keputusan yang berkaitan dengan pelatihan dan peningkatan mutu staf dan karyawan serta merencanakan / mengalokasikan biaya untuk itu?	X3
	4. Seberapa besar Bapak/Ibu mendapat kewenangan dan tanggung jawab untuk membuat keputusan yang berkaitan dengan pergeseran anggaran pada suatu rekening untuk dialihkan ke rekening yang lain?	X4
	5. Seberapa besar Bapak/Ibu mendapat kewenangan dan tanggung jawab untuk membuat keputusan yang berkaitan dengan pengalokasian sumber daya manusia dibagian/departemen anda (perputaran pegawai, pemberian promosi dan hukuman)?	X5

Konstruk	Indikator Konstruk	Kode
Sikap Kerja (<i>Work Attitude</i>) (<i>Variabel Eksogen</i>)	1. Bagaimana sikap Bapak/Ibu atas kesempatan yang diberikan untuk mengerjakan tugas sendiri sehubungan dengan pekerjaan Bapak/Ibu?	X6
	2. Bagaimana sikap Bapak/Ibu atas kesempatan mengerjakan sesuatu yang berbeda dari waktu ke waktu?	X7
	3. Bagaimana sikap Bapak/Ibu atas kesempatan yang diberikan untuk mengerjakan sesuatu yang tidak berlawanan dengan suaru hati?	X8
	4. Bagaimana sikap Bapak/Ibu atas kesempatan yang diberikan untuk memberitahu kepada staf mengenai apa yang harus dikerjakan sehubungan dengan pekerjaan Bapak/Ibu?	X9
	5. Bagaimana sikap Bapak/Ibu mengenai kebijakan pemda diterapkan berkaitan dengan pelaksanaan anggaran?	X10
	6. Bagaimana sikap Bapak/Ibu ketika pemda merevisi/menolak anggaran yang diusulkan?	X11
	7. Bagaimana sikap Bapak/Ibu atas gaji yang diberikan dibandingkan dengan banyaknya pekerjaan?	X12
	8. Bagaimana sikap Bapak/Ibu atas kesempatan untuk mengembangkan diri sehubungan dengan pekerjaan Bapak/Ibu?	X13
	9. Bagaimana sikap Bapak/Ibu atas kesempatan untuk mencoba metode dalam mengerjakan sehubungan dengan pekerjaan Bapak/Ibu?	X14
	10. Bagaimana sikap Bapak/Ibu atas teman-teman sekerja dalam bergaul satu sama lain?	X15
	11. Bagaimana sikap Bapak/Ibu atas penghargaan yang diperoleh karena mengerjakan tugas dengan baik?	X16
	12. Bagaimana sikap Bapak/Ibu atas hasil yang diperoleh dari pekerjaan Bapak/Ibu?	X17

Konstruk	Indikator Konstruk	Kode
Kebutuhan Akan Prestasi (Need for Achievement) (Variabel Eksogen)	1. Saya selalu merasa sukses, karena dorongan yang kuat dari diri saya untuk selalu sukses.	X18
	2. Saya berusaha keras untuk meningkatkan kinerja masa lalu.	X19
	3. Saya mengetahui betul pekerjaan rekan kerja saya dan saya akan berusaha bekerja lebih baik dari mereka	X20
	4. Saya berusaha melakukan yang terbaik ketika tujuan pekerjaan saya kompleks dan menantang	X21
	5. Saya berusaha mencari tambahan pekerjaan (lembur) sepanjang relevan dengan bidang pekerjaan saya	X22
	6. Saya menetapkan jadwal kerja untuk mencapai tujuan kerja saya dan bekerja keras untuk konsisten dengan jadwal kerja tersebut.	X23
Partisipasi Penganggaran (Participation Budgeting) (Variabel Endogen)	1. Menjelaskan dengan sebaik-baiknya tentang keikutsertaan Bapak/Ibu dalam penyusunan anggaran	X24
	2. Alasan yang diberikan oleh atasan Bapak/Ibu ketika revisi anggaran dibuat.	X25
	3. Seberapa sering Bapak/Ibu menyatakan permintaan pendapat dan atau usulan tentang anggaran ke atasan Bapak/Ibu tanpa diminta?	X26
	4. Seberapa banyak pengaruh Bapak/Ibu yang tercermin dalam anggaran akhir /final?	X27
	5. Bagaimana Bapak/Ibu memandang kontribusinya terhadap anggaran?	X28
	6. Seberapa sering atasan Bapak/Ibu meminta pendapat dan atau susulan ketika anggaran sedang disusun?	X29
Kinerja Aparat Pemerintah Daerah (Manajerial Performance) (Variabel Endogen)	1. Perencanaan	X30
	2. Investigasi	X31
	3. Koordinasi	X32
	4. Evaluasi	X33
	5. Pengawasan	X34
	6. Staffing	X35
	7. Negosiasi	X36
	8. Perwakilan	X37
	9. Secara keseluruhan, bagaimana anda menilai kinerja anda?	X38

Diagram alur atau Path diagram dikembangkan berdasarkan kajian teori yang memadai sebagaimana diuraikan dalam bagian 2. Diagram alur yang dikembangkan dalam penelitian ini ditampilkan dalam gambar 3.1 di bawah ini:

Gambar 3.1
Konseptualisasi Model Dalam Diagram



Sumber: Yuen (2007), dan Subramaniam, et al (2002)

Keterangan:

DES : Desentralisasi (*Dezentralization*)

SK : Sikap Kerja (*Work Attitude*)

KAP : Kebutuhan Akan Prestasi (*Need for Achievement*)

PP : Partisipasi Penganggaran (*Budgetary Participation*)

KM : Kinerja manjaerial aparat Pemerintah daerah (*Managerial Performance*)

3. Konversi diagram alur ke dalam serangkaian persamaan struktural dan spesifikasi pengukuran.

Setelah teori model teoritis dikembangkan dan digambarkan dalam sebuah diagram alur, peneliti dapat mulai mengkonversi spesifikasi model tersebut ke dalam rangkaian persamaan. Persamaan yang dibangun terdiri dari:

- a. Persamaan–persamaan struktur (*Structural Equations*).

Persamaan ini dirumuskan untuk menyatakan hubungan kausalitas antar berbagai konstruk. Persamaan struktural pada dasarnya dibangun dengan pedoman berikut ini:

$$\text{Variabel Endogen} = \text{Variabel Eksogen} + \text{Variabel Endogen} + \text{error} \dots \dots (1)$$

Tabel 3.2
Model Persamaan Struktural

PP = β_1DES + β_2SK + β_3KAP + z1..... (1)
MP = β_1PP+ β_2DES + β_3SK + β_3KAP + z2(2)

- b. Persamaan spesifikasi model pengukuran (*measurement model*). Pada spesifikasi itu peneliti menentukan variabel mana mengukur konstruk mana, serta menentukan serangkaian matriks yang menunjukkan korelasi yang dihipotesakan antar konstruk atau variabel. Persamaan untuk *Measurement Model* pada penelitian ini :

Tabel 3.3
Spesifikasi Model Pengukuran

Variabel Eksogen	Variabel Endogen
X1 = λ_1 DES + e1	X24 = λ_{24} PP + e24
X2 = λ_2 DES + e2	X25 = λ_{25} PP + e25
X3 = λ_3 DES + e3	X26 = λ_{26} PP + e26
X4 = λ_4 DES + e4	X27 = λ_{27} PP + e27
X5 = λ_5 DES + e5	X28 = λ_{28} PP + e28
X6 = λ_6 SK + e6	X29 = λ_{29} PP + e29
X7 = λ_7 SK + e7	X30 = λ_{30} KM + e30
X8 = λ_8 SK + e8	X31 = λ_{31} KM + e31
X9 = λ_9 SK + e9	X32 = λ_{32} KM + e32
X10 = λ_{10} SK + e10	X33 = λ_{33} KM + e33
X11 = λ_{11} SK + e11	X34 = λ_{34} KM + e34
X12 = λ_{12} SK + e12	X35 = λ_{35} KM + e35
X13 = λ_{13} SK + e13	X36 = λ_{36} KM + e36
X14 = λ_{14} SK + e14	X37 = λ_{37} KM + e37
X15 = λ_{15} SK + e15	X38 = λ_{38} KM + e38
X16 = λ_{16} SK + e16	
X17 = λ_{17} SK + e17	
X18 = λ_{18} KAP + e18	
X19 = λ_{19} KAP + e19	
X20 = λ_{20} KAP + e20	
X21 = λ_{21} KAP + e21	
X22 = λ_{22} KAP + e22	
X23 = λ_{23} KAP + e23	
Des = Desentralisasi SK = Sikap Kerja KAP = Kebutuhan Akan Prestasi	PP = Partisipasi Penganggaran KM = Kinerja Manajerial

4. Memilih matrik input dan teknik estimasi

Penelitian ini akan menguji hubungan kausalitas sehingga menggunakan matriks varian dan kovarian (Hair et al, 1998). Teknik estimasi yang dipergunakan adalah *Maximum Likelihood Estimation*. *Estimasi structural equation model* dilakukan dengan analisis *full model* untuk melihat kesesuaian model dan hubungan kausalitas yang dibangun dalam model uji.

a. Estimasi model pengukuran

Untuk menguji unidimensional dari konstruk eksogen dan endogen digunakan teknik *confirmatory factor analysis*. Jika probabilitas yang

dihasilkan signifikan berarti hipotesis yang menyatakan bahwa tidak terdapat perbedaan antara matriks kovarians sampel dan matriks kovarians populasi yang diestimasi tidak dapat ditolak atau hipotesis nol diterima sehingga digunakan uji-t terhadap *regression weight*. Jika *critical ratio* (CR) $> 2,0$ menunjukkan variabel-variabel tersebut secara signifikan merupakan dimensi dari variabel laten yang dibentuk (Ferdinand, 2006).

b. Model persamaan struktur

Estimasi terhadap model persamaan struktur dilakukan dengan menganalisis model untuk melihat kesesuaian model dan hubungan kausalitas yang dibangun dengan model yang diuji. Jika tingkat signifikansi terhadap *Chi-square* (X) adalah $p > 0,05$, maka model tersebut sesuai dengan data yang tersedia. Namun Ghazali (2008 : 66) menyatakan bahwa *Chi-square* sangat sensitif terhadap besarnya sampel, sehingga ada kecenderungan nilai chi-square akan selalu signifikan. Oleh karena itu, jika nilai Chi-square signifikan, maka dianjurkan untuk mengabaikannya dan melihat ukuran goodness fit lainnya.

5. Menilai identifikasi model

Problem identifikasi pada prinsipnya adalah problem mengenai ketidakmampuan model yang dikembangkan untuk menghasilkan estimasi yang unik (Ferdinand, 2006). Problem identifikasi melalui munculnya standar error untuk satu atau beberapa koefisien adalah sangat besar, munculnya varians error yang negatif, maupun munculnya korelasi yang sangat tinggi antar koefisien estimasi yang diperoleh. Solusi untuk problem identifikasi ini adalah dengan memberikan lebih banyak konstrain pada model yang dianalisis.

6. Mengevaluasi kriteria *Goodness-of-fit*

Pada langkah keenam ini kesesuaian model dievaluasi dengan telaah berbagai kriteria *goodness-of-fit*. Tindakan pertama yang dilakukan adalah mengevaluasi asumsi-asumsi SEM, sebagai berikut:

a. Ukuran Sampel

Ukuran sampel yang harus dipenuhi dalam permodelan ini adalah menggunakan perbandingan 5 observasi untuk setiap *estimated parameter*. Jadi, dalam penelitian ini menggunakan 38 parameter (konstruk), maka minimum sampel yang harus digunakan adalah sebanyak 190 sampel

b. Evaluasi atas terpenuhinya asumsi normalitas data

Normalitas univariat dan multivariat dievaluasi dengan menggunakan tabel yang dihasilkan dari penggunaan program AMOS. Dengan menggunakan kriteria nilai kritis (*critical ratio*) sebesar $\pm 1,96$ pada tingkat signifikansi 0,05 atau $\pm 2,58$ pada tingkat signifikansi 0,01. Jika *critical ratio* dari masing-masing variabel lebih besar atau sama dengan $\pm 1,96$ atau $\pm 2,58$, maka dapat disimpulkan bahwa tidak ada bukti kalau data yang digunakan mempunyai sebaran yang tidak normal.

c. *Outliers*

Outliers adalah observasi yang muncul dengan nilai-nilai ekstrim baik secara univariat maupun multivariat yang muncul karena kombinasi karakteristik unik yang dimilikinya dan terlihat sangat jauh berbeda dari observasi-observasi lainnya.

d. Evaluasi atas indeks *goodness-of-fit*

Ada tiga jenis ukuran *goodness-of-fit* yang dapat digunakan untuk melihat suatu model diterima atau ditolak (Ghozali, 2008), yaitu:

1. *Absolut Fit Measures* yaitu mengukur model fit secara keseluruhan (baik model structural maupun model pengukuran secara bersama. Jenis ukuran ini terdiri dari:
 - a. *Chi-square statistic* (X^2) untuk mengukur *overall fit*. Model yang baik atau memuaskan jika nilai X^2 nya rendah. Semakin kecil nilai X^2 semakin baik sebuah model.
 - b. *Significance Probability* (p) untuk menguji tingkat signifikansi model.
 - c. *Goodness-of-fit Index* (GFI). Kriteria yang digunakan antara 0 (*poor fit*) sampai dengan 1 (*better fit*). Nilai yang mendekati 1 menunjukkan tingkat kesesuaian yang semakin baik.
 - d. *The minimum sample discrepancy function* (CMIN) dibagi dengan *degree of freedom* akan menghasilkan indeks CMIN/DF. Indeks ini disebut juga X^2 relatif karena merupakan nilai *Chi-square statistic* dibagi dengan *degree of freedomnya*. Nilai X^2 relatif yang baik adalah kurang dari 2,0 atau bahkan kurang dari 3,0 merupakan indikasi dari *acceptable fit* antara model dan data.
 - e. *Root mean square error of approximation* (RMSEA) merupakan ukuran yang mencoba memperbaiki kecenderungan statistik *Chi-square* menolak model dengan jumlah sampel yang besar. Nilai sampel RMSEA antara 0,05 sampai 0,08 merupakan ukuran yang dapat diterima.

2. *Incremental Fit Measures* yaitu membandingkan proposed model dengan model lain yang dispesifikasi oleh peneliti. Ukuran ini terdiri dari:
 - a. *Adjusted Goodness-of Fit Index* (AGFI). AGFI merupakan perluasan dari GFI dengan nilai yang disesuaikan dengan rasio derajat kebebasan (*degree of freedom*). AGFI yang diterima jika nilainya lebih besar atau sama dengan 0,9.
 - b. *Tucker Lewis Index* (TLI) yang membandingkan model yang diuji dengan *baseline model*. Nilai yang direkomendasikan sama atau $> 0,95$ dan nilai yang mendekati 1 menunjukkan *very good fit*.
 - c. *Comparative Fit Index* (CFI), dengan besaran indeks antara 0-1. Semakin mendekati 1 menunjukkan tingkat *fit* yang semakin tinggi pula. Nilai yang direkomendasikan adalah $CFI > 0,95$.
3. *Parsimonius Fit Measures* yaitu menghubungkan *goodness-of-fit* dengan sejumlah koefisien estimasi yang diperlukan untuk mencapai level fit. Tujuan dasarnya adalah untuk mendiagnosa apakah model fit telah tercapai dengan "overfitting" data yang memiliki banyak koefisien. Prosedur ini mirip dengan "adjustment" terhadap nilai R^2 didalam multiple regression. Namun demikian karena tidak ada uji statistik yang tersdia maka penggunaannya hanya terbatas untuk membandingkan model. Ukuran ini antara lain :
 - a. *Parsimonious goodness of fit index* (PGFI) memodifikasi GFI atas dasar parsimony estimated model. Nilai PGFI berkisar antara 0 sampai 1,0., dengan nilai ang semakin tinggi menunjukkan model lebih parsimony.

b. *Parsimoni adjustment to the CFI* (PCFI) yaitu perkalian Indeks

PRATIO dengan Indeks CFI. Indeks ini diharapkan diatas 0,50

Sebuah model dinyatakan layak jika masing-masing indeks tersebut mempunyai *cut of value* seperti yang ditunjukkan pada tabel berikut:

Tabel 3.4
Goodness Of Fit Indexes

<i>Goodness Of Fit index</i>	<i>Cut Of Value</i>
<i>Chi-square χ^2</i>	Diharapkan kecil
<i>Significance Probability</i>	≥ 0.05
CMIN/DF	≤ 2.00
RMSEA	≤ 0.08
GFI	≥ 0.90
AGFI	≥ 0.90
PGFI	≥ 0.50
PCFI	> 0.50
PNFI	> 0.50
TLI	≥ 0.95
CFI	≥ 0.95
AIC, BCC	Lebih Kecil dari <i>independence model</i>

Sumber : Ferdinand (2006)

7. Interpretasi dan modifikasi model

Untuk modifikasi model perlu mengamati *standadize residuals* yang dihasilkan oleh model tersebut. Batas keamanan untuk jumlah residual adalah $\pm 2,58$ dengan signifikansi 5 % (Hair et al., 1998). Nilai residual $\geq 2,58$ menunjukkan adanya *prediction error* yang substansial untuk sepasang indikator.

3.13 Pengujian Hipotesis

Untuk menguji hipotesis mengenai kausalitas yang dikembangkan dalam model ini, perlu diuji hipotesis nol yang menyatakan bahwa koefisien regresi antara hubungan adalah sama dengan nol melalui pengamatan terhadap nilai *regression weight* pada kolom *C.R* yang dihasilkan oleh program AMOS 5.0. Nilai *C.R* dibandingkan dengan nilai kritisnya yaitu $\pm 2,56$ dengan tingkat signifikansi 0,05.

Apabila $C.R$ pada hubungan kausalitas variabel menunjukkan probabilitas kurang dari 0,05, maka H_0 dapat ditolak dan menerima hipotesis alternatif.

3.14 Pengujian Pengaruh Langsung dan Tidak Langsung

Pengujian pengaruh langsung dan tidak langsung digunakan untuk mengetahui kekuatan pengaruh antara konstruk, baik pengaruh langsung maupun pengaruh tidak langsung. Pengaruh langsung (*direct effect*) adalah semua garis koefisien dengan anak panah satu ujung (*loading factor* masing-masing variabel indikator yang membentuk variabel laten yang dianalisa. Sedangkan pengaruh tidak langsung adalah pengaruh yang muncul melalui sebuah variabel antara. Dalam penelitian ini akan dilihat besarnya pengaruh langsung desentralisasi, sikap kerja dan kebutuhan akan prestasi dengan partisipasi penganggaran dan pengaruh tidak langsung desentralisasi, sikap kerja dan kebutuhan akan prestasi dengan kinerja manajerial aparat pemerintah daerah dimediasi oleh partisipasi penganggaran.

BAB IV

HASIL DAN PEMBAHASAN

Pembahasan pada bab ini adalah hasil dari studi lapangan untuk memperoleh data dengan menggunakan kuesioner untuk mengukur 5 variabel pokok dalam penelitian ini, yaitu desentralisasi, sikap kerja, kebutuhan akan prestasi, partisipasi penganggaran dan kinerja manajerial aparat pemerintah daerah. Setelah gambaran umum responden, dilanjutkan analisis data dengan uji kualitas data, uji non respon bias, deskripsi variabel, analisis faktor konfirmatori, analisis model persamaan struktural secara keseluruhan, pengujian asumsi dan pembahasan uji hipotesis.

4.1 Gambaran Umum responden

Data penelitian dikumpulkan dengan menyebarkan 264 kuesioner kepada Kepala SKPD dan satu tingkat dibawah Kepala SKPD di Pemerintah Daerah Kota Palu. Responden dalam penelitian ini yaitu :

1. Kepala SKPD terdiri dari Kepala Dinas, Kepala Badan, Kepala Kantor, Camat, Lurah
2. Satu tingkat dibawah Kepala SKPD yaitu Kepala Bagian, Kepala Bidang, Kepala Seksi.

Kuesioner disebarkan dengan cara mengantar langsung kepada responden. Kuesioner ditinggal kemudian diambil kembali seminggu setelah kuesioner diserahkan. Waktu yang diperlukan untuk pengumpulan data selama 2 minggu dimulai dari 8 September 2008 sampai dengan 19 september 2008. Penyebaran kuesioner dilakukan mulai tanggal 8 sampai dengan 12 september 2008. Batas waktu

pengembalian mulai tanggal 15 sampai dengan 19 september 2008 yang disesuaikan dengan waktu penyerahan kuesioner. Berikut ini ringkasan pengiriman dan penerimaan kuesioner :

Tabel 4.1
Rincian Pengiriman Pengembalian Kuesioner

Total Pengiriman Kuesioner	264
Kuesioner yang kembali seminggu setelah diserahkan	152
Kuesioner yang kembali setelah seminggu batas waktu penyerahan	40
• Kuesioner yang tidak dapat digunakan	17
• Kuesioner yang dapat digunakan	23
Total Kuesioner yang digunakan	175
Tingkat pengembalian (<i>response rate</i>)	175 / 264 * 100% 66,29%

Sumber: data primer diolah 2008

Adapun profil 175 responden yang berpartisipasi dalam penelitian ini ditunjukkan pada tabel 4.2 sebagai berikut:

Tabel 4.2
Profil Responden

Profil Responden	Frekuensi	Presentase
Jabatan:		
• Kepala SKPD	47	26,9
• Satu Tingkat dibawah Kepala SKPD	128	73,1
Masa Kerja :		
• ≤ 10 tahun	11	6,3
• 11 – 15 tahun	58	33,1
• 16 – 20 tahun	78	44,6
• 21 – 25 tahun	26	14,9
• > 25 tahun	2	1,1
Lama Menduduki Jabatan :		
• ≤ 1 tahun	38	21,7
• 2 – 3 tahun	116	66,3
• 4 – 5 tahun	10	5,7
• > 5 tahun	11	6,3
Jenis Kelamin :		
• Pria	142	18,9
• Wanita	33	81,1
Pendidikan Terakhir		
• SMA	45	25,7
• DIII	4	2,3
• DIV	4	2,3
• S1	98	56,0
• S2	24	13,7

Sumber : data primer diolah, 2008

Tabel 4.2 menginformasikan bahwa responden pria berjumlah 142 orang (81,1%) dan wanita berjumlah 33 orang (18,9%). Responden mayoritas memiliki latar belakang pendidikan S1 sebanyak 98 orang (56%). Responden yang menjabat Kepala SKPD sebanyak 47 orang (26,9%) dan satu tingkat dibawah kepala SKPD sebanyak 128 orang (73,1%). Responden yang telah menduduki jabatan kepala SKPD mayoritas yang telah bekerja selama lebih dari 15 tahun, sedangkan jabatan satu tingkat dibawah kepala SKPD mayoritas telah bekerja selama lebih dari 10 tahun.

4.2 Uji Kualitas Data

Hasil pengujian realibilitas dan validitas data (lampiran 5) menunjukkan tingkat kekonsistenan dan keakurasian yang cukup baik. Pada uji reliabilitas, konsistensi internal koefisien Cronbach's Alpha menunjukkan tidak ada koefisien yang kurang dari nilai batas minimal 0,60 (Nunnally, 1967 dalam Ghozali, 2006). Sedangkan pada pengujian validitas dengan uji homogenitas data dan uji korelasional antara skor masing-masing butir dengan skor total (Pearson Correlation) menunjukkan korelasi yang positif dan tingkat signifikan pada level 0,01. Dari hasil tersebut (lampiran 5) dapat diartikan bahwa pertanyaan-pertanyaan yang mengukur konstruk desentralisasi, sikap kerja, kebutuhan akan prestasi, partisipasi penganggaran dan kinerja manajerial aparat pemerintah daerah adalah valid. Hasil uji reliabilitas dan validitas disajikan pada tabel 4.3 dan tabel 4.4 berikut.

Tabel 4.3
Hasil Uji Reliabilitas

No	Variabel	Nilai <i>Cronbach Alpha</i>	Keterangan
1	Desentralisasi	0,917	Reliabel
2	Sikap Kerja	0,914	Reliabel
3	Kebutuhan Akan Prestasi	0,924	Reliabel
4	Partisipasi Penganggaran	0,955	Reliabel
5	Kinerja Manajeria Aparat Pemerintah Daerah	0,931	Reliabel

Sumber : data primer diolah 2008

Tabel 4.4
Hasil Uji Validitas

No	Variabel	Kisaran Korelasi	Signifikansi	Keterangan
1	Desentralisasi	0,814**-0,920**	0,001	Valid
2	Sikap Kerja	0,539**-0,838**	0,001	Valid
3	Kebutuhan Akan Prestasi	0,772**-0,912**	0,001	Valid
4	Partisipasi Penganggaran	0,844**-0,952**	0,001	Valid
5	Kinerja Manajeria Aparat Pemerintah Daerah	0,629**-0,925**	0,001	Valid

Sumber : data primer diolah 2008

4.3 Uji *Non-Response Bias* (T-Test)

Pengujian *non-response* bias dilakukan dengan tujuan untuk melihat apakah karakteristik responden yang mengembalikan jawaban kuesioner sesuai tanggal *cut-off* dengan responden yang tidak sesuai tanggal *cut-off* terlambat mengembalikan kuesioner berbeda. Kemungkinan hal tersebut bisa terjadi, jika demikian maka akan berpengaruh pada hasil analisa data yaitu hasil analisis data tanpa *non-response*. Ini akan menjadi masalah serius jika tingkat pengembalian (*response rate*) sangat rendah. Mengingat adanya keterbatasan informasi yang diperoleh peneliti terhadap identitas individu yang tidak mengirimkan jawaban, maka dalam pengujian ini responden yang mengembalikan jawabannya melewati waktu yang telah ditentukan dianggap mewakili jawaban dari responden yang *non-response*.

Metode pengujian *non-response* bias dilakukan dengan mengelompokkan jawaban yang diterima peneliti setelah melalui pemeriksaan ulang kelengkapan jawaban. Penyebaran kuesioner dilakukan mulai tanggal 8 -12 september 2008. Batas waktu pengembalian seminggu setelah kuesioner diserahkan mulai tanggal 15-19 september 2008. Hasil uji *non-response* bias ditunjukkan dalam tabel 4.5 sebagai berikut:

Tabel 4.5
Pengujian *Non-Response Bias*

Variabel	Sebelum Cutoff n = 152		Sesudah CutOff n = 23		Levene's-test for equality of variances	
	Rata-rata	SD	Rata-rata	SD	F	P
DES	22,29	5,496	18,65	5,441	0,094	0,760
SK	60,37	10,074	54,65	9,252	0,003	0,958
KAP	33,18	5,896	26,30	7,080	0,755	0,386
PP	29,84	6,339	22,69	6,911	3,357	0,069
KM	45,91	6,311	39,78	5,576	0,616	0,434

Sumber : data primer diolah 2008

Hasil pengujian seperti yang terlihat pada tabel 4.5 di atas menunjukkan tidak ada perbedaan yang signifikan antara jawaban responden pada tahap pertama dibandingkan dengan jawaban responden pada tahap kedua, dengan tingkat probabilitas diatas dari 0,05 artinya tidak ada perbedaan yang signifikan antara jawaban responden atas variabel desentralisasi, sikap kerja, kebutuhan akan prestasi, partisipasi penganggaran dan kinerja manajerial. Hal ini mengkonfirmasi tidak ada perbedaan jawaban pada kedua kelompok responden di atas, sehingga dapat dilihat secara bersama-sama.

4.4 Deskripsi Variabel

Gambaran mengenai variabel-variabel penelitian yaitu desentralisasi, Sikap kerja, kebutuhan akan prestasi, partisipasi penganggaran disajikan dalam tabel statistik deskriptif yang menunjukkan angka kisaran teoritis dan sesungguhnya, rata-rata standar deviasi dapat dilihat dalam tabel 4.6. Pada tabel tersebut disajikan kisaran teoritis yang merupakan kisaran atas bobot jawaban yang secara teoritis didesain dalam kuesioner dan kisaran sesungguhnya yaitu nilai terendah sampai nilai tertinggi atas bobot jawaban responden yang sesungguhnya.

Apabila nilai rata-rata jawaban tiap konstruk pada kisaran sesungguhnya di bawah rata-rata kisaran teoritis maka dapat diartikan bahwa pengaruh variabel yang diteliti terhadap responden cenderung rendah. Begitu pula sebaliknya jika nilai rata-rata kisaran sesungguhnya di atas rata-rata kisaran teoritis, maka pengaruh variabel yang diteliti terhadap responden cenderung tinggi.

Tabel 4.6
Statistik Deskriptif Variabel Penelitian

Variabel	Teoritis		Sesungguhnya		
	Kisaran	Mean	Kisaran	Mean	SD
DES	5-35	20	7-30	21,81	5,61
SK	12-84	48	36-76	59,62	10,13
KAP	6-42	24	15-39	32,28	6,47
PP	6-42	24	13-38	28,89	6,83
KM	9-63	36	27-58	45,10	6,54

Sumber : data primer diolah 2008

Berdasarkan tabel 4.6 di atas, variabel desentralisasi mempunyai bobot kisaran teoritis sebesar 5 sampai dengan 35 dengan nilai rata-rata sebesar 20. Sedangkan pada kisaran sesungguhnya, variabel desentralisasi mempunyai bobot kisaran sesungguhnya sebesar 7 sampai dengan 30 dengan nilai rata-rata sebesar 21,81 dan standar deviasi sebesar 5,61. Nilai rata-rata jawaban variabel desentralisasi untuk kisaran sesungguhnya di atas nilai rata-rata kisaran teoritis, maka dapat diartikan bahwa pengaruh desentralisasi terhadap responden tinggi.

Variabel sikap kerja mempunyai bobot kisaran teoritis sebesar 12 sampai dengan 84 dengan nilai rata-rata sebesar 48. Sedangkan pada kisaran sesungguhnya, variabel sikap kerja mempunyai bobot kisaran sesungguhnya sebesar 36 sampai dengan 76 dengan nilai rata-rata sebesar 59,62 dan standar deviasi sebesar 10,13. Nilai rata-rata jawaban variabel sikap kerja untuk kisaran sesungguhnya di atas nilai

rata-rata kisaran teoritis, maka dapat diartikan bahwa pengaruh sikap kerja terhadap responden tinggi.

Variabel kebutuhan akan prestasi mempunyai bobot kisaran teoritis sebesar 6 sampai dengan 42 dengan nilai rata-rata sebesar 24. Sedangkan pada kisaran sesungguhnya, variabel kebutuhan akan prestasi mempunyai bobot kisaran sesungguhnya sebesar 15 sampai dengan 39 dengan nilai rata-rata sebesar 32,28 dan standar deviasi sebesar 6,48. Nilai rata-rata jawaban variabel kebutuhan akan prestasi untuk kisaran sesungguhnya di atas nilai rata-rata kisaran teoritis, maka dapat diartikan bahwa pengaruh kebutuhan akan prestasi terhadap responden tinggi.

Variabel partisipasi penganggaran mempunyai bobot kisaran teoritis sebesar 6 sampai dengan 42 dengan nilai rata-rata sebesar 24. Sedangkan pada kisaran sesungguhnya, variabel partisipasi penganggaran mempunyai bobot kisaran sesungguhnya sebesar 13 sampai dengan 38 dengan nilai rata-rata sebesar 28,89 dan standar deviasi sebesar 6,83. Nilai rata-rata jawaban variabel partisipasi penganggaran untuk kisaran sesungguhnya di atas nilai rata-rata kisaran teoritis, maka dapat diartikan bahwa pengaruh partisipasi penganggaran terhadap responden tinggi.

Variabel kinerja manajerial aparat pemerintah daerah mempunyai bobot kisaran teoritis sebesar 9 sampai dengan 63 dengan nilai rata-rata sebesar 36. Sedangkan pada kisaran sesungguhnya, variabel kinerja manajerial aparat pemerintah daerah mempunyai bobot kisaran sesungguhnya sebesar 27 sampai dengan 58 dengan nilai rata-rata sebesar 45,10 dan standar deviasi sebesar 6,54. Nilai rata-rata jawaban variabel kinerja manajerial aparat pemerintah daerah untuk kisaran sesungguhnya di atas nilai rata-rata kisaran teoritis, maka dapat diartikan bahwa

aparatus pemerintah daerah Kota Palu memiliki kinerja manajerial yang tinggi atau diatas rata-rata.

4.5 Model Pengukuran (*Measurement Model*) dengan Analisis Faktor Konfirmatori (*Confirmatory Factor Analysis*)

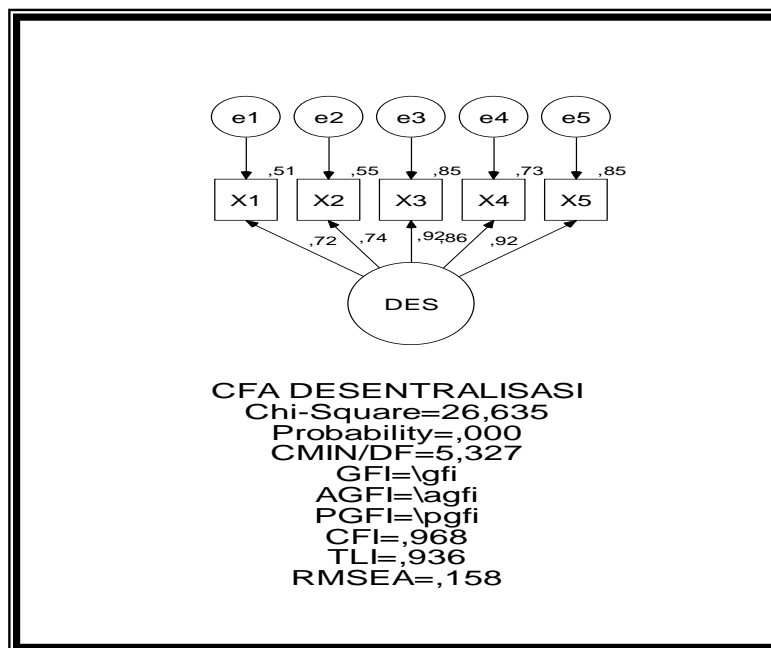
Model Pengukuran (*Measurement Model*) dengan analisis konfirmatori dilakukan tiap konstruk, untuk menyelidiki unidimensionalitas dari indikator-indikator yang menjelaskan sebuah faktor atau sebuah variabel. Analisis konfirmatori menggunakan single measurement model, yaitu beberapa indikator digunakan untuk mendefinisikan satu laten variabel.

Pada bagian ini akan diuraikan model pengukuran untuk konstruk desentralisasi, sikap kerja, kebutuhan akan prestasi, partisipasi penganggaran dan kinerja manajerial aparatus pemerintah daerah. Analisis atas indikator yang digunakan memberi makna atas label yang diberikan pada variabel laten yang dikonfirmasi.

4.5.1 *Measurement Model* dengan *Confirmatory Factor Analysis* untuk konstruk Desentralisasi

Hasil perhitungan *confirmatory factor analysis* untuk desentralisasi dengan menggunakan program AMOS Versi 5.0 dapat dilihat pada gambar 4.1 sebagai berikut:

Gambar 4.1
Confirmatory Factor Analysis konstruk Desentralisasi



Sumber : data primer diolah 2008 (*Output AMOS 5*)

Untuk dapat mengetahui apakah model yang dibangun secara statistik dapat didukung dan sesuai dengan model fit yang ditetapkan, berikut ini merupakan ringkasan perbandingan model yang dibangun dengan persyaratan yang ditetapkan, seperti yang nampak dalam tabel 4.7 berikut:

Tabel 4.7
Goodness-of-fit Indices Konstruk Desentralisasi

<i>Goodness of fit index</i>	<i>Cut-off Value</i>	Hasil Model	Keterangan
Chi-Square	Diharapkan kecil	26,635	<i>Marginal</i>
Probability	$\geq 0,05$	0,000	<i>Marginal</i>
RMSEA	$\leq 0,08$	0,158	<i>Marginal</i>
GFI	$\geq 0,90$	\gfi	<i>Fit</i>
AGFI	$\geq 0,90$	\agfi	<i>Fit</i>
PGFI	$\geq 0,50$	\pgfi	<i>Fit</i>
CMIN/DF	$\leq 2,00$	5,327	<i>Marginal</i>
TLI	$\geq 0,95$	0,936	<i>Marginal</i>
CFI	$\geq 0,95$	0,968	<i>Fit</i>

Sumber: data primer diolah 2008

Berdasarkan tabel 4.7, nilai Chi-Square 21,892 dengan probabilitas $p=0,000$, RMSEA=0,158 dan CMIN/DF=5,327, TLI=0,936 menunjukkan bahwa model diterima pada tingkat marginal. Sedangkan kriteria GFI, AGFI, PGFI dan CFI menunjukkan model yang fit. Namun secara keseluruhan model yang dibangun fit walaupun beberapa kriteria seperti Chi-square, Probabilitas, RMSEA dan CMIN/DF. Hal ini didasarkan pada pendapat Solimun (2006) menyatakan bahwa jika terdapat satu atau dua *kriteria goodness of fit* yang telah memenuhi, model dikatakan baik. Selain itu Ghazali (2008 : 66-67) menyatakan bahwa Nilai Chi-square sangat sensitive terhadap besarnya sampel, sehingga ada kecenderungan nilai Chi-square akan selalu signifikan. Oleh karena itu, maka dianjurkan untuk mengabaikannya dan melihat goodness fit lainnya. Langkah selanjutnya yang dilakukan adalah dengan melihat nilai signifikansi dari estimasi parameter *standardized Loading*.

Tabel 4.8
Standardized Loading, Construct Reliability dan Variance Extracted
Konstruk Desentralisasi

	Loading factor	Error	Loading Factor²
X1	0,72	0,49	0,51
X2	0,74	0,45	0,55
X3	0,92	0,15	0,85
X4	0,86	0,27	0,73
X5	0,92	0,15	0,85
Jumlah	4,16	1,50	3,50
Construct Reliability	0,92		
Variance Extracted	0,70		

Sumber : data primer diolah (output AMOS 5) 2008

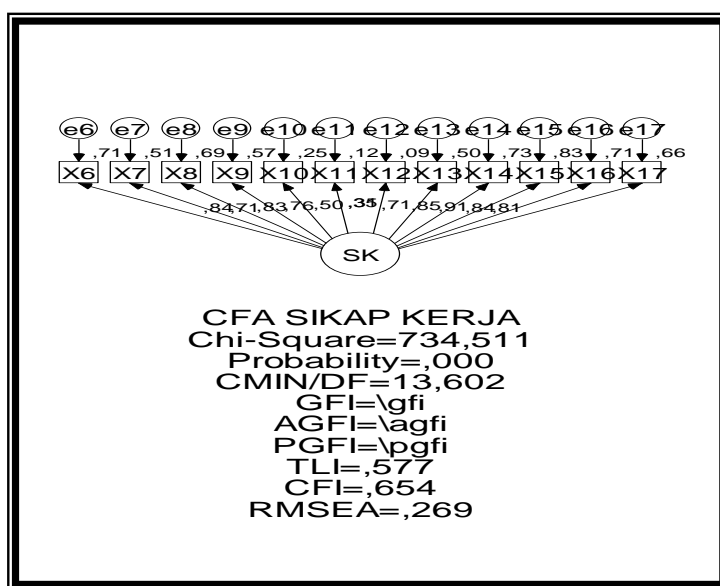
Berdasarkan tabel 4.8 diatas, menunjukkan bahwa semua indikator desentralisasi signifikan dan memberikan nilai loading diatas 0,50. Dengan demikian indikator tersebut telah memenuhi *convergen validity* dan

Unidimensionalitas. Jadi dapat disimpulkan bahwa model yang nampak dalam gambar 4.1 di atas, menunjukkan *goodness-of-fit indices* yang baik, hal tersebut mengindikasikan bahwa secara statistik maupun secara teori model yang dibangun secara baik menjelaskan dan mendefinisikan konstruk desentralisasi sebagaimana yang dijelaskan dalam pendefinisian variabel penelitian.

4.5.2 *Measurement Model dengan Confirmatory Factor Analysis untuk konstruk Sikap Kerja*

Hasil perhitungan *confirmatory factor analysis* untuk sikap kerja dengan menggunakan program AMOS Versi 5.0 dapat dilihat pada gambar 4.2 sebagai berikut:

Gambar 4.2
Confirmatory Factor Analysis untuk konstruk Sikap Kerja



Sumber : data primer diolah 2008 (*Output AMOS 5*)

Untuk dapat mengetahui apakah model yang dibangun secara statistik dapat didukung dan sesuai dengan model fit yang ditetapkan, berikut ini merupakan ringkasan perbandingan model yang dibangun dengan persyaratan yang ditetapkan, seperti yang nampak dalam tabel 4.9 berikut.

Tabel 4.9
***Goodness-of-fit Indices* Konstruk sikap kerja**

<i>Goodness of fit index</i>	<i>Cut-off Value</i>	Hasil Model	Keterangan
Chi-Square	Diharapkan kecil	734,511	<i>Marginal</i>
Probability	$\geq 0,05$	0,000	<i>Marginal</i>
RMSEA	$\leq 0,08$	0,269	<i>Marginal</i>
GFI	$\geq 0,90$	\gfi	<i>Fit</i>
AGFI	$\geq 0,90$	\agfi	<i>Fit</i>
PGFI	$\geq 0,50$	\pgfi	<i>Fit</i>
CMIN/DF	$\leq 2,00$	13,602	<i>Marginal</i>
TLI	$\geq 0,95$	0,577	<i>Marginal</i>
CFI	$\geq 0,95$	0,654	<i>Marginal</i>

Sumber: data primer diolah 2008

Berdasarkan tabel 4.9, nilai Chi-Square 734,511 dengan probabilitas $p=0,000$, RMSEA=0,269 dan CMIN/DF=13,602, TLI=0,577 dan CFI=0,654 menunjukkan bahwa model diterima pada tingkat marginal. Sedangkan kriteria GFI, AGFI, dan PGFI menunjukkan model yang fit. Namun secara keseluruhan model yang dibangun fit walaupun beberapa criteria seperti Chi-square, Probablitas, RMSEA, CMIN/DF, TLI dan CFI diterima pada tingkat marginal. Hal ini di dasarkan pada pendapat Solimun (2006) menyatakan bahwa jika terdapat satu atau dua *kriteria goodness of fit* yang telah memenuhi, model dikatakan baik. Selain itu Ghazali (2008 : 66-67) menyatakan bahwa Nilai Chi-square sangat sensitive terhadap besarnya sampel, sehingga ada kecenderungan nilai Chi-square akan selalu signifikan. Oleh karena itu, maka dianjurkan untuk mengabaikannya dan melihat goodness fit lainnya. Langkah selanjutnya yang dilakukan adalah dengan melihat nilai signifikansi dari estimasi parameter *standardized Loading*.

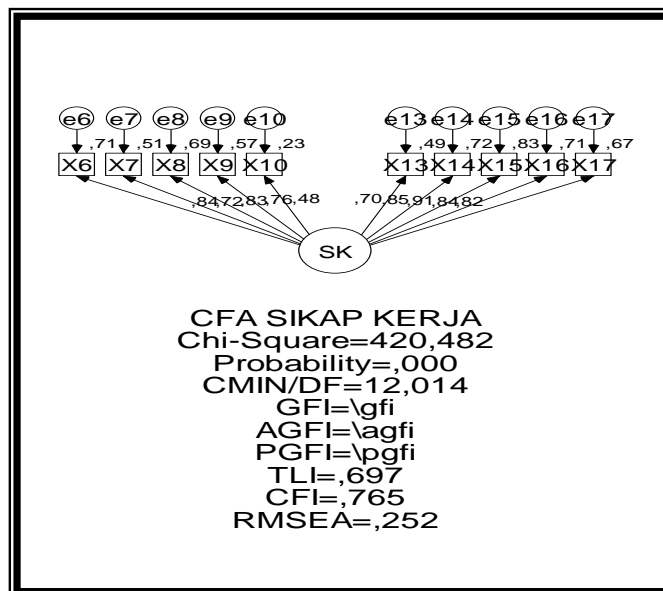
Tabel 4.10
Standardized Loading Sikap Kerja

	Estimate
X6 <--- SK	,843
X7 <--- SK	,711
X8 <--- SK	,828
X9 <--- SK	,756
X10 <--- SK	,501
X11 <--- SK	,347
X12 <--- SK	,307
X13 <--- SK	,706
X14 <--- SK	,852
X15 <--- SK	,909
X16 <--- SK	,843
X17 <--- SK	,814

Sumber; data primer diolah 2008 (*Output AMOS 5*)

Berdasarkan tabel 4.10 diatas, menunjukkan bahwa indikator sikap kerja yaitu X11, X12 memiliki nilai loading dibawah 0,50. Dengan demikian indikator tersebut tidak memenuhi *convergen validity*, sehingga indikator tersebut di drop dari model. Berikut ini model *confirmatory faktor analysis* konstruk sikap kerja setelah mengeluarkan indikator X11 dan X12

Gambar 4.3
Confirmatory Factor Analysis Modifikasi konstruk Sikap Kerja



Sumber : data primer diolah 2008 (*Output AMOS 5*)

Untuk dapat mengetahui apakah model yang dibangun secara statistik dapat didukung dan sesuai dengan model fit yang ditetapkan, berikut ini merupakan ringkasan perbandingan model yang dibangun dengan persyaratan yang ditetapkan, seperti yang nampak dalam tabel 4.11 berikut.

Tabel 4.11
Goodness-of-fit Indices Modifikasi Konstruk Sikap Kerja

<i>Goodness of fit index</i>	<i>Cut-off Value</i>	Hasil Model	Keterangan
Chi-Square	Diharapkan kecil	420,482	<i>Marginal</i>
Probability	$\geq 0,05$	0,000	<i>Marginal</i>
RMSEA	$\leq 0,08$	0,252	<i>Marginal</i>
GFI	$\geq 0,90$	\gfi	<i>Fit</i>
AGFI	$\geq 0,90$	\agfi	<i>Fit</i>
PGFI	$\geq 0,50$	\pgfi	<i>Fit</i>
CMIN/DF	$\leq 2,00$	15,289	<i>Marginal</i>
TLI	$\geq 0,95$	0,697	<i>Marginal</i>
CFI	$\geq 0,95$	0,773	<i>Marginal</i>

Sumber: data primer diolah 2008

Berdasarkan tabel 4.11, menunjukkan bahwa model yang dibangun fit. Dengan demikian model yang nampak dalam gambar 4.2 di atas, menunjukkan *goodness-of-fit indices* yang baik, hal tersebut mengindikasikan bahwa secara statistik maupun secara teori model yang dibangun secara baik menjelaskan dan mendefinisikan konstruk sikap kerja sebagaimana yang dijelaskan dalam pendefinisian variabel penelitian. Selain itu kesembilan indikator yaitu X6, X7, X8, X9, X10, X13, X14, X15, X16, X17 menunjukkan nilai convergen validity diatas 0,50 sehingga dapat menjelaskan dan mendefinisikan sikap kerja. Berikut ini tabel 4.12 nilai standardized loading, Construct Reliability dan variance Extracted

Tabel 4.12
Standardized Loading, Construct Reliability
Dan Variance Extracted **Konstruk Sikap Kerja**

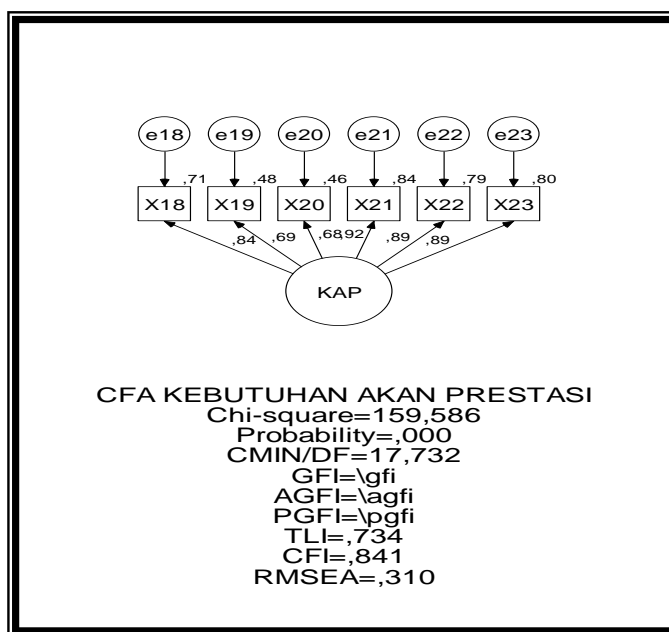
	Loading factor	Error	Loading Factor²
X6	0,843	0,289	0,71
X7	0,711	0,494	0,51
X8	0,828	0,314	0,69
X9	0,756	0,428	0,57
X10	0,501	0,749	0,25
X13	0,706	0,502	0,50
X14	0,852	0,274	0,73
X15	0,909	0,174	0,83
X16	0,843	0,289	0,71
X17	0,814	0,337	0,66
Jumlah	7,763	3,852	6,148
Construct Reliability	0,940		
Variance Extracted	0,61		

Sumber : data primer diolah 2008 (Output Amos 5)

4.5.3 *Measurement Model dengan Confirmatory Factor Analysis untuk konstruk Kebutuhan Akan Prestasi*

Hasil perhitungan *confirmatory factor analysis* untuk desentralisasi dengan menggunakan program AMOS Versi 5.0 dapat dilihat pada gambar 4.4 sebagai berikut:

Gambar 4.4
***Confirmatory Factor Analysis* konstruk Kebutuhan Akan Prestasi**



Sumber : data primer diolah 2008 (*Output AMOS 5*)

Untuk dapat mengetahui apakah model yang dibangun secara statistik dapat didukung dan sesuai dengan model fit yang ditetapkan, berikut ini merupakan ringkasan perbandingan model yang dibangun dengan persyaratan yang ditetapkan, seperti yang nampak dalam tabel 4.13 berikut:

Tabel 4.13
***Goodness-of-fit Indices* Konstruk Kebutuhan Akan Prestasi**

<i>Goodness of fit index</i>	<i>Cut-off Value</i>	Hasil Model	Keterangan
Chi-Square	Diharapkan kecil	159,586	<i>Marginal</i>
Probability	$\geq 0,05$	0,000	<i>Marginal</i>
RMSEA	$\leq 0,08$	0,310	<i>Marginal</i>
GFI	$\geq 0,90$	\gfi	<i>Fit</i>
AGFI	$\geq 0,90$	\agfi	<i>Fit</i>
PGFI	$\geq 0,50$	\pgfi	<i>Fit</i>
CMIN/DF	$\leq 2,00$	17,732	<i>Marginal</i>
TLI	$\geq 0,95$	0,734	<i>Marginal</i>
CFI	$\geq 0,95$	0,831	<i>Marginal</i>

Sumber: data primer diolah 2008

Berdasarkan tabel 4.13, nilai Chi-Square 159,586 dengan probabilitas $p=0,000$, RMSEA=0,310 dan CMIN/DF=17,732, TLI=0,734 dan CFI=0,831 menunjukkan bahwa model diterima pada tingkat marginal.. Sedangkan kriteria GFI, AGFI dan PGFI menunjukkan model yang fit. Namun secara keseluruhan model yang dibangun fit walaupun beberapa criteria seperti Chi-square, Probablitas, RMSEA, CMIN/DF, TLI dan CFI diterima pada tingkat marginal. Hal ini di dasarkan pada pendapat Solimun (2006) menyatakan bahwa jika terdapat satu atau dua *kriteria goodness of fit* yang telah memenuhi, model dikatakan baik. langkah selanjutnya yang dilakukan adalah dengan melihat nilai signifikansi dari estimasi parameter *standardized Loading*.

Tabel 4.14
Standardized Loading, Construct Reliability
Dan *Variance Extracted* Konstruk Kebutuhan Akan Prestasi

	Loading factor	Error	Loading Factor²
X18	0,84	0,293	0,71
X19	0,69	0,523	0,48
X20	0,68	0,536	0,46
X21	0,92	0,157	0,84
X22	0,89	0,211	0,79
X23	0,89	0,203	0,80
Jumlah	4,912	1,923	4,077
Construct Reliability	0,926		
Variance Extracted	0,68		

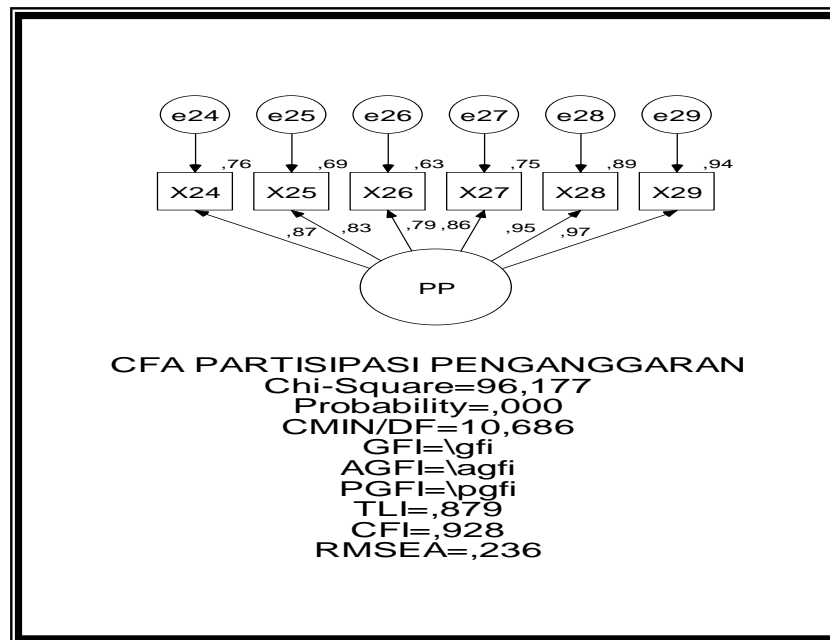
Sumber : data primer diolah 2008 (*Output AMOS 5*)

Berdasarkan tabel 4.14 diatas, menunjukkan bahwa semua indikator kebutuhan akan prestasi signifikan dan memberikan nilai loading diatas 0,50. Dengan demikian indikator tersebut telah memenuhi *convergen validity* dan *Unidimensionalitas*. Jadi dapat disimpulkan bahwa model yang nampak dalam gambar 4.4 di atas, menunjukkan *goodness-of-fit indices* yang baik, hal tersebut mengindikasikan bahwa secara statistik maupun secara teori model yang dibangun secara baik menjelaskan dan mendefinisikan konstruk kebutuhan akan prestasi sebagaimana yang dijelaskan dalam pendefinisian variabel penelitian.

4.5.4 *Measurement Model* dengan *Confirmatory Factor Analysis* untuk konstruk Partisipasi Penganggaran

Hasil perhitungan *confirmatory factor analysis* untuk desentralisasi dengan menggunakan program AMOS Versi 5.0 dapat dilihat pada gambar 4.5 sebagai berikut:

Gambar 4.5
Confirmatory Factor Analysis untuk konstruk Partisipasi Penganggaran



Sumber : data primer diolah 2008 (*Output AMOS 5*)

Untuk dapat mengetahui apakah model yang dibangun secara statistik dapat didukung dan sesuai dengan model fit yang ditetapkan, berikut ini merupakan ringkasan perbandingan model yang dibangun dengan persyaratan yang ditetapkan, seperti yang nampak dalam tabel 4.15 berikut.

Tabel 4.15
Goodness-of-fit Indices Konstruk Partisipasi Penganggaran

<i>Goodness of fit index</i>	<i>Cut-off Value</i>	Hasil Model	Keterangan
Chi-Square	Diharapkan kecil	96,177	<i>Marginal</i>
Probability	$\geq 0,05$	0,000	<i>Marginal</i>
RMSEA	$\leq 0,08$	0,236	<i>Marginal</i>
GFI	$\geq 0,90$	\gfi	<i>Fit</i>
AGFI	$\geq 0,90$	\agfi	<i>Fit</i>
PGFI	$\geq 0,50$	\pgfi	<i>Fit</i>
CMIN/DF	$\leq 2,00$	10,686	<i>Marginal</i>
TLI	$\geq 0,95$	0,879	<i>Marginal</i>
CFI	$\geq 0,95$	0,928	<i>Marginal</i>

Sumber: data primer diolah 2008

Berdasarkan tabel 4.15, nilai Chi-Square 96,177 dengan probabilitas $p=0,000$, RMSEA=0,236 dan CMIN/DF=10,686, TLI=0,879 dan CFI=0,928 menunjukkan bahwa model diterima pada tingkat marginal.. Sedangkan kriteria GFI, AGFI dan PGFI menunjukkan model yang fit. Namun secara keseluruhan model yang dibangun fit walaupun beberapa criteria seperti Chi-square, Probablitas, RMSEA, CMIN/DF, TLI dan CFI diterima pada tingkat marginal. Hal ini di dasarkan pada pendapat Solimun (2006) menyatakan bahwa jika terdapat satu atau dua *kriteria goodness of fit* yang telah memenuhi, model dikatakan baik. langkah selanjutnya yang dilakukan adalah dengan melihat nilai signifikansi dari estimasi parameter *standardized Loading*.

Tabel 4.16
Standardized Loading, Construct Reliability
Dan *Variance Extracted* Konstruk Partisipasi Penganggaran

	Loading factor	Error	Loading Factor²
X24	0,87	0,240	0,76
X25	0,83	0,314	0,69
X26	0,79	0,374	0,63
X27	0,86	0,255	0,74
X28	0,95	0,107	0,89
X29	0,97	0,057	0,94
Jumlah	5,270	1,348	4,652
Construct Realibility	0,954		
Variance Extracted	0,78		

Sumber : data primer diolah 2008 (*Output AMOS 5*)

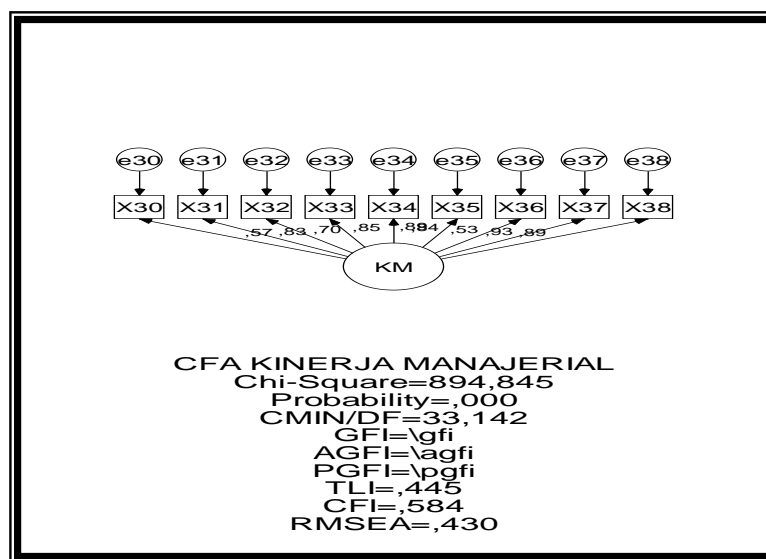
Berdasarkan tabel 4.16 diatas, menunjukkan bahwa semua indikator kebutuhan akan prestasi signifikan dan memberikan nilai loading diatas 0,50. Dengan demikian indikator tersebut telah memenuhi *convergen validity* dan *unidimensionalitas*. Jadi dapat disimpulkan bahwa model yang nampak dalam

gambar 4.5 di atas, menunjukkan *goodness-of-fit indices* yang baik, hal tersebut mengindikasikan bahwa secara statistik maupun secara teori model yang dibangun secara baik menjelaskan dan mendefinisikan konstruk partisipasi penganggaran sebagaimana yang dijelaskan dalam pendefinisian variabel penelitian.

4.5.5 *Measurement Model dengan Confirmatory Factor Analysis untuk konstruk Kinerja Manajerial Aparat Pemerintah Daerah*

Hasil perhitungan *confirmatory factor analysis* untuk desentralisasi dengan menggunakan program AMOS Versi 5.0 dapat dilihat pada gambar 4.6 sebagai berikut:

Gambar 4.6
Confirmatory Factor Analysis
konstruk Kinerja Manajerial Aparat Pemerintah Daerah



Sumber : data primer diolah 2008 (*Output AMOS 5*)

Untuk dapat mengetahui apakah model yang dibangun secara statistik dapat didukung dan sesuai dengan model fit yang ditetapkan, berikut ini merupakan ringkasan perbandingan model yang dibangun dengan persyaratan yang ditetapkan, seperti yang nampak dalam tabel 4.17 berikut:

Tabel 4.17
Goodness-of-fit Indices
Konstruk Kinerja Manajerial Aparat Pemerintah Daerah

<i>Goodness of fit index</i>	<i>Cut-off Value</i>	Hasil Model	Keterangan
Chi-Square	Diharapkan kecil	894,845	Marginal
Probability	$\geq 0,05$	0,000	Marginal
RMSEA	$\leq 0,08$	0,430	Marginal
GFI	$\geq 0,90$	\gfi	Fit
AGFI	$\geq 0,90$	\agfi	Fit
PGFI	$\geq 0,50$	\pgfi	Fit
CMIN/DF	$\leq 2,00$	37,305	Marginal
TLI	$\geq 0,95$	0,447	Marginal
CFI	$\geq 0,95$	0,585	Marginal

Sumber: data primer diolah 2008

Berdasarkan tabel 4.17, nilai Chi-Square 894,845 dengan probabilitas $p=0,000$, RMSEA=0,430 dan CMIN/DF=37,305, TLI=0,447 dan CFI=0,585 menunjukkan bahwa model diterima pada tingkat marginal. Sedangkan kriteria GFI, AGFI dan PGFI menunjukkan model yang fit.. Namun secara keseluruhan model yang dibangun fit walaupun beberapa kriteria seperti Chi-square, Probablitas, RMSEA, CMIN/DF, TLI dan CFI tidak fit. Hal ini di dasarkan pada pendapat Solimun (2006) menyatakan bahwa jika terdapat satu atau dua *kriteria goodness of fit* yang telah memenuhi, model dikatakan baik. Langkah selanjutnya yang dilakukan adalah dengan melihat nilai signifikansi dari estimasi parameter *standardized Loading*.

Tabel 4.18
Standardized Loading, Construct Reliability Dan Variance Extracted
Konstruk Kinerja Manajerial Aparat Pemerintah Daerah

	Loading factor	Error	Loading Factor²
X30	0,57	0,677	0,32
X31	0,84	0,303	0,70
X32	0,70	0,509	0,49
X33	0,85	0,284	0,72
X34	0,90	0,199	0,80
X35	0,84	0,293	0,71
X36	0,53	0,716	0,28
X37	0,93	0,137	0,86
X38	0,89	0,210	0,79
Jumlah	7,037	3,327	5,673
Construct Reliability	0,937		
Variance Extracted	0,63		

Sumber : data primer diolah 2008 (*Output AMOS 5*)

Berdasarkan tabel 4.18 diatas, menunjukkan bahwa semua indikator kebutuhan akan prestasi signifikan dan memberikan nilai loading diatas 0,50. Dengan demikian indikator tersebut telah memenuhi *convergen validity* dan *unidimensionalitas*. Jadi dapat disimpulkan bahwa model yang nampak dalam gambar 4.6 di atas, menunjukkan *goodness-of-fit indices* yang baik, hal tersebut mengindikasikan bahwa secara statistik maupun secara teori model yang dibangun secara baik menjelaskan dan mendefinisikan konstruk kinerja manajerial aparat pemerintah daerah sebagaimana yang dijelaskan dalam pendefinisian variabel penelitian.

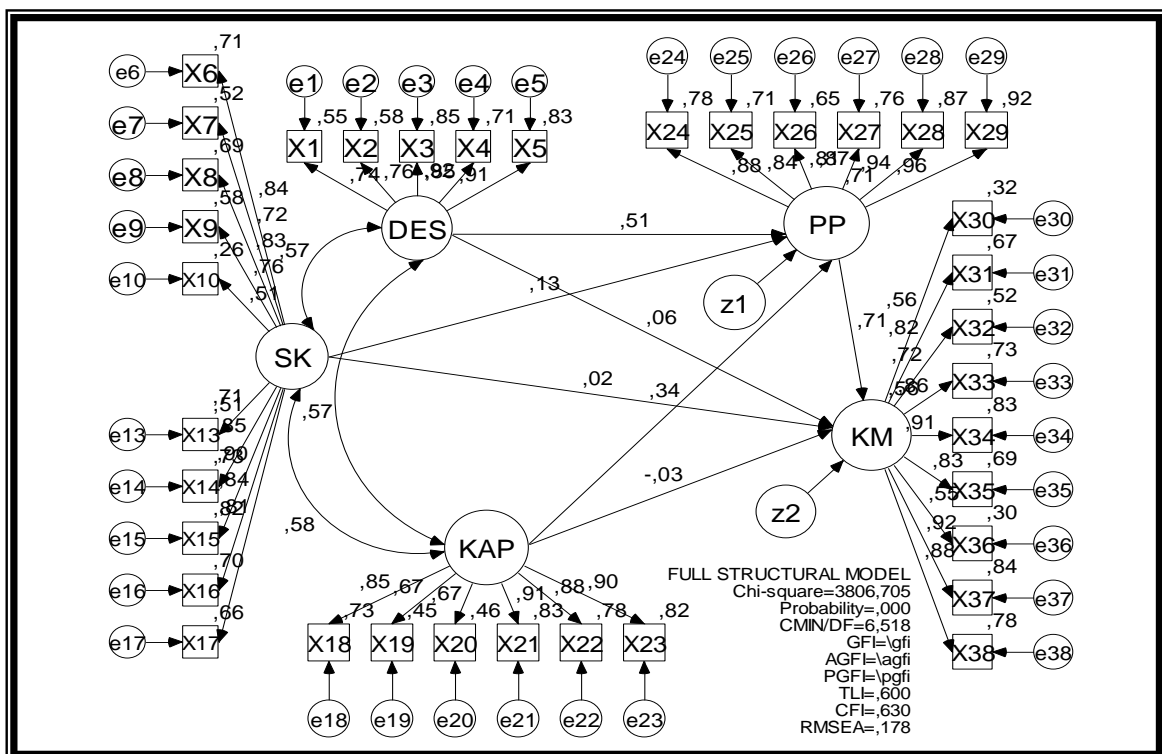
4.6 Full Structural Equation Model Analysis

Langkah selanjutnya setelah melakukan analisis faktor konfirmatori masing-masing konstruk adalah melakukan analisis full structural equation model . Analisis ini dilakukan dengan tetap memperhatikan proses analisis faktor konfirmatori per

konstruk, dengan demikian proses tersebut menguji model secara keseluruhan dengan menggunakan model per konstruk sehingga terbentuk model yang baik.

Analisis model persamaan struktural secara penuh (*full structural equation model analysis*) dapat dilihat pada gambar 4.7, sebagai berikut:

Gambar 4.7
Full Structural Equation Model
Anteseden dan Konsekuensi Partisipasi Penganggaran



Sumber : data primer diolah 2008 (*Output AMOS 5*)

4.6.1 Pengujian Asumsi

Tindakan pertama yang dilakukan adalah mengevaluasi asumsi-asumsi SEM, sebagai berikut :

4.6.1.1 Ukuran Sampel

Ukuran sampel yang harus dipenuhi dalam permodelan ini adalah menggunakan perbandingan 5 observasi untuk setiap *estimated parameter*. Jadi, dalam penelitian ini menggunakan 38 parameter (konstruk), maka minimum sampel yang harus digunakan adalah sebanyak 190 sampel. Namun dalam penelitian ini menggunakan sampel sebanyak 175 sampel. Hair *et al* (1995) ukuran sampel menggunakan teknik *maximum likelihood estimation* adalah sebesar 100-200, sehingga ukuran sampel dalam penelitian ini telah memenuhi syarat sampel minimum.

4.6.1.2 Uji Normalitas

Struktur Equation Model (SEM), terutama bila diestimasi dengan menggunakan Maximum Likelihood Estimation Technique, mempersyaratkan dipenuhinya asumsi normalitas. Uji normalitas dilakukan terhadap data yang digunakan dalam analisis model awal secara keseluruhan, dengan menggunakan AMOS versi 5.0. Hasil uji normalitas dapat dilihat pada tabel 4.19 yang menunjukkan nilai minimum, maksimum, skewness, kurtosis, critical ratio untuk masing-masing variabel dan total nilai multivariate. Nilai multivariate pada uji normalitas data sebesar 21,766. Nilai tersebut di atas $\pm 2,58$ (critical ratio pada tingkat signifikansi 0,01) sehingga dapat dikatakan bahwa data yang digunakan secara multivariate mempunyai sebaran yang tidak normal.

Tabel 4.19
Uji Normalitas Data

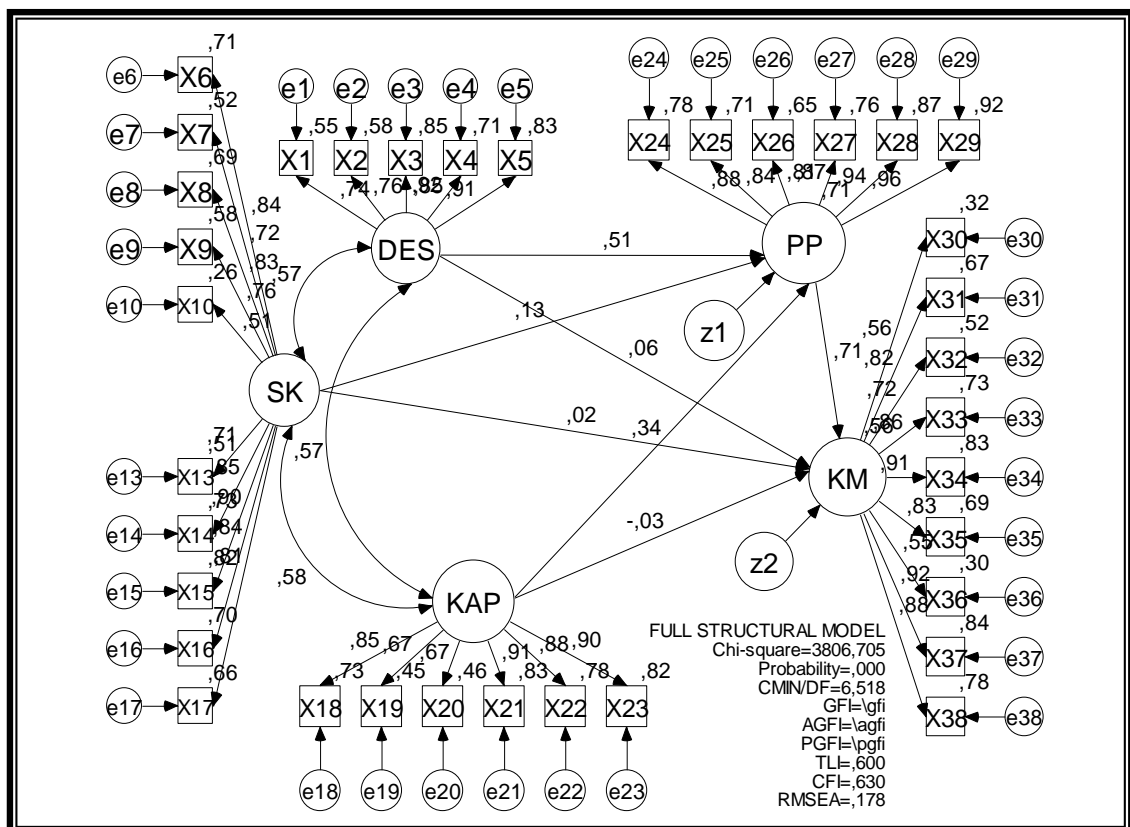
Variable	min	Max	skew	c.r.	kurtosis	c.r.
X38	3,000	6,000	,219	1,182	-1,081	-2,919
X37	3,000	7,000	,166	,897	-1,527	-4,124
X36	3,000	6,000	,169	,914	-1,245	-3,361
X35	3,000	7,000	,007	,036	-1,118	-3,019
X34	3,000	7,000	,195	1,054	-,442	-1,194
X33	3,000	7,000	-,127	-,686	-1,149	-3,104
X32	3,000	7,000	,216	1,167	-1,580	-4,266
X31	3,000	7,000	,192	1,035	-1,496	-4,039
X30	3,000	7,000	,531	2,866	-,709	-1,914
X29	2,000	7,000	-,796	-4,300	-,268	-,725
X28	2,000	7,000	-,958	-5,172	,209	,565
X27	2,000	6,000	-,543	-2,934	-,530	-1,432
X26	2,000	6,000	-,575	-3,105	-,408	-1,101
X25	3,000	7,000	-,932	-5,033	-,441	-1,191
X24	2,000	7,000	-,513	-2,769	-,508	-1,373
X18	2,000	7,000	-,798	-4,312	,314	,848
X19	3,000	7,000	-,953	-5,148	,336	,907
X20	3,000	7,000	-,440	-2,375	-,918	-2,479
X21	2,000	7,000	-1,134	-6,125	1,278	3,451
X22	2,000	6,000	-,976	-5,273	-,134	-,361
X23	2,000	7,000	-1,007	-5,437	-,253	-,684
X6	3,000	7,000	-,827	-4,467	-,010	-,026
X7	3,000	6,000	-,521	-2,811	-,737	-1,989
X8	3,000	7,000	-,598	-3,228	-,482	-1,301
X9	2,000	7,000	-,375	-2,027	-1,104	-2,982
X10	1,000	7,000	-,088	-,473	-1,237	-3,340
X13	3,000	7,000	-,277	-1,496	-,872	-2,355
X14	3,000	7,000	-,756	-4,084	-,065	-,176
X15	3,000	7,000	-1,317	-7,114	,499	1,348
X16	3,000	7,000	-,728	-3,931	-,521	-1,407
X17	3,000	7,000	-,518	-2,797	-,136	-,368
X5	1,000	6,000	-,302	-1,634	-,661	-1,784
X4	1,000	5,000	-,067	-,360	-,736	-1,986
X3	1,000	6,000	-,815	-4,404	-,477	-1,287
X2	2,000	7,000	-,350	-1,891	-,540	-1,458
X1	2,000	7,000	-,615	-3,320	,038	,102
Multivariate					162,611	20,563

Sumber : data primer diolah 2008 (Output AMOS 5)

Penyimpangan terhadap asumsi normalitas dapat diteliti kembali dengan melakukan bootstrapping untuk melakukan resampling. Jika hasil etimasi

parameternya masih konsisten dengan hasil estimasi tanpa bootstrapping maka model penelitian tanpa bootstrapping masih layak untuk digunakan. Hasil bootstrapping untuk model penelitian ini dapat dilihat dalam gambar 4.8 berikut ini:

Gambar 4.8
Bootstrapping Full Struktural Model



Sumber : data primer diolah 2008 (Output AMOS 5)

Gambar 4.9
Distribusi Chi-Square Hasil Bootstrapping

	404,613	*
	456,581	*
	508,549	***
	560,516	*****
	612,484	*****
	664,452	*****
	716,420	*****
N = 500	768,388	*****
Mean = 741,159	820,355	*****
S. e. = 5,506	872,323	*****
	924,291	*****
	976,259	***
	1028,226	**
	1080,194	*
	1132,162	*

Bollen-Stine Bootstrap (Default model)

The model fit better in 500 bootstrap samples.

It fit about equally well in 0 bootstrap samples.

It fit worse or failed to fit in 0 bootstrap samples.

Testing the null hypothesis that the model is correct, Bollen-Stine bootstrap $p = ,002$

Sumber : Output Amos 5

Berdasarkan hasil bootstrapping dapat dilihat bahwa estimasi parameter konsisten antara model original (tanpa bootstrapping) dengan model setelah bootstrapping (Lampiran 7). Dengan demikian berdasarkan hasil tersebut dapat disimpulkan bahwa model penelitian ini layak digunakan untuk menguji hipotesis 1-5. Selain itu Data yang tidak normal dapat dijelaskan bahwa *"psychological data are often poorly characterized by the normal distribution"* (Curran et. Al., 1996; Miccheri, 1989 dalam Tomarken dan Waller (2005). Secara teknik, dalam SEM, *"multivariate normality is a sufficient but not necessary condition for realizing the*

desirate of normal theory estimator” (Bollen 1989 dalam Tomarken dan Waller, 2005). Atas dasar penjelasan teoritis tersebut, maka dapat dilanjutkan pada analisis tahap berikutnya meskipun data tidak memenuhi asumsi normalitas.

4.6.1.3 Asumsi Outlier

Pengujian asumsi *outlier* bertujuan untuk menilai kewajaran (ekstrim) data, dilakukan dengan memperhatikan *output table* pada *observations farthest from the centroid/mahalanobis distance*. Penentuan *outlier* data dilakukan dengan membandingkan data pada *observations farthest from the centroid/mahalanobis distance* dengan tabel *critical values of chi square* (X^2). Penentuan *cut-off outlier* ditentukan dengan memperhatikan jumlah indikator yang digunakan sebanyak 38 dengan *degree of freedom* 0,001, sehingga *cut-off* dilakukan pada nilai 73,402. Nilai yang berada di atas nilai 73,402 dianggap *outlier* data dan dieliminasi dari kumpulan data (lampiran 7). Berdasarkan pada asumsi di atas, maka ada satu data yang harus dieliminasi dari kumpulan data yang ada seperti yang terdapat pada tabel 4.20, namun dalam pengujian ini tetap diikutsertakan karena untuk menghindari ketidakcukupan data. Dengan demikian dapat dilanjutkan pada tahap berikutnya.

Tabel 4.20
Observations Farthest From The Centroid/Mahalanobis Distance

Observation number	Mahalanobis d-squared	p1	p2
1	115,200	,000	,000

Sumber : data primer diolah 2008 (Output Amos 5)

4.6.2 Penilaian Kriteria *Goodness Of Fit Indices Full Structural Model*

Setelah melakukan pengujian asumsi SEM, maka langkah selanjutnya adalah menilai kriteria *goodness of fit indices full structural model*. Berikut ini Ringkasan perbandingan model yang dibangun dengan *cut-of goodness-of-fit indices* yang ditetapkan, nampak dalam tabel 4.21.

Tabel 4.21
Goodness-of-fit Indices Full Structural Equation Model

<i>Goodness of fit index</i>	<i>Cut-off Value</i>	Hasil Model	Keterangan
Chi-Square	Diharapkan kecil	3806,705	Marginal
Probability	$\geq 0,05$	0,000	Marginal
RMSEA	$\leq 0,08$	0,178	Marginal
GFI	$\geq 0,90$	\gfi	Fit
AGFI	$\geq 0,90$	\agfi	Fit
PGFI	$\geq 0,50$	\pgfi	Fit
CMIN/DF	$\leq 2,00$	6,518	Marginal
TLI	$\geq 0,95$	0,600	Marginal
CFI	$\geq 0,95$	0,630	Marginal

Sumber: data primer diolah 2008

Berdasarkan tabel 4.21, nilai Chi-Square 3806,705 dengan probabilitas $p=0,000$, RMSEA=0,178 dan CMIN/DF=6,518, TLI=0,600 dan CFI=0,630 menunjukkan bahwa model diterima pada tingkat marginal. Sedangkan kriteria GFI, AGFI dan PGFI menunjukkan model yang fit. GFI dan AGFI merupakan ukuran R^2 dan adjust R^2 pada analisis regresi berganda. Dengan demikian secara keseluruhan model yang dibangun fit walaupun beberapa kriteria seperti Chi-square, Probabilitas, RMSEA, CMIN/DF, TLI dan CFI diterima secara marginal.

Selain itu dari hasil *Output AMOS 5* (Lampiran 7) ukuran parsimony fit lainnya seperti PNFI, PCFI berada diatas 0,50 yang menunjukkan bahwa model ini diterima pada tingkat *fit*. Indeks AIC dan BCC yaitu untuk membandingkan dua

model dari sudut parsimony menunjukkan bahwa kedua indeks ini lebih rendah dari *Independence Model* sehingga dapat disimpulkan model ini *fit*.

Ghozali (2008 : 66-67) menyatakan bahwa Nilai Chi-square sangat sensitive terhadap besarnya sampel, sehingga ada kecenderungan nilai Chi-square akan selalu signifikan. Oleh karena itu, maka dianjurkan untuk mengabaikannya dan melihat goodness fit lainnya. Selain itu Solimun (2006) menyatakan bahwa jika terdapat satu atau dua *kriteria goodness of fit* yang telah memenuhi, model dikatakan baik.

Mulaik dkk (1989) dikutip oleh Ferdinand (2006) menyatakan bahwa χ^2 yang dengan $p=0,029$ ($P < 0,05$ menunjukkan signifikan), GFI =0,949 serta PGFI sekitar 0,361 merupakan tanda bahwa model yang dikembangkan diterima pada tingkat marginal. Berdasarkan hal tersebut, maka model ini dapat dikatakan fit karena χ^2 dengan $p=0,000$ (signifikan) serta GFI =\gfi (*fit*) serta PGFI =\pgfi (*fit*) merupakan tanda bahwa model dapat diterima dengan kriteria fit.

4.7 Pengujian Hipotesis

Berikut ini adalah *output table* pengujian hipotesis penelitian dengan menggunakan alat uji AMOS Versi 5.0 dalam bentuk output *Regression Weights* seperti pada tabel 4.22 berikut.

Tabel 4.22
Output Regression Weights

	Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
PP <--- DES	,575	,083	6,925	***	par_35
PP <--- SK	,167	,081	2,073	,038	par_36
PP <--- KAP	,269	,051	5,217	***	par_41
KM <--- DES	,033	,056	,601	,548	par_37
KM <--- SK	,014	,049	,281	,779	par_38
KM <--- PP	,356	,072	4,962	***	par_39
KM <--- KAP	-,013	,034	-,384	,701	par_40

Sumber: data primer diolah 2008 (*output AMOS 5*)

Tabel 4.23
Output *Standardized Regression Weights*

	Estimate
PP <--- DES	,507
PP <--- SK	,131
PP <--- KAP	,340
KM <--- DES	,059
KM <--- SK	,021
KM <--- PP	,710
KM <--- KAP	-,033

Sumber: data primer diolah 2008 (*output AMOS 5*)

Keterangan:

DES : Desentralisasi

SK : Sikap Kerja

KAP : Kebutuhan akan Prestasi

PP : Partisipasi Penganggaran

KM : Kinerja Manajerial Aparat Pemerintah Daerah

4.7.1 Pengujian Hipotesis 1

Hipotesis pertama menyatakan bahwa desentralisasi berpengaruh positif terhadap partisipasi penganggaran. Hasil uji terhadap parameter estimasi (*standardized regression weight*) antara desentralisasi (DES) terhadap partisipasi penganggaran (PP) menunjukkan ada pengaruh positif 0,507 dengan nilai *critical ratio* (CR) sebesar 6,925 dan nilai *p-value* ***. Nilai CR tersebut berada jauh di atas nilai kritis ± 1.96 dengan tingkat signifikansi *** (artinya signifikan) yaitu *p* berada di bawah nilai signifikan 0.05. Dengan demikian hipotesis pertama dapat diterima.

4.7.2 Pengujian Hipotesis 2

Hipotesis kedua menyatakan bahwa Sikap kerja berpengaruh positif terhadap partisipasi penganggaran. Hasil uji terhadap parameter estimasi (*standardized regression weight*) antara sikap kerja (SK) terhadap partisipasi penganggaran (PP)

menunjukkan ada pengaruh positif 0,131 dengan nilai *critical ratio* (CR) sebesar 2,073 dan nilai p-value 0,038. Nilai CR tersebut berada jauh di atas nilai kritis ± 1.96 dengan tingkat signifikansi berada di bawah nilai signifikan 0.05. Dengan demikian hipotesis kedua dapat diterima.

4.7.3 Pengujian Hipotesis 3

Hipotesis ketiga menyatakan bahwa kebutuhan akan prestasi berpengaruh positif terhadap partisipasi penganggaran. Hasil uji terhadap parameter estimasi (*standardized regression weight*) antara kebutuhan akan prestasi (DES) terhadap partisipasi penganggaran (PP) menunjukkan ada pengaruh positif 0,710 dengan nilai *critical ratio* (CR) sebesar 4,962 dan nilai p-value ***. Nilai CR tersebut berada jauh di atas nilai kritis ± 1.96 dengan tingkat signifikansi *** (artinya signifikan) yaitu *p* berada di bawah nilai signifikan 0.05. Dengan demikian hipotesis ketiga dapat diterima.

4.7.4 Pengujian Hipotesis 4

Hipotesis keempat menyatakan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah. Hasil uji terhadap parameter estimasi (*standardized regression weight*) antara partisipasi penganggaran (PP) terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah (KM) menunjukkan ada pengaruh positif 0,759 dengan nilai *critical ratio* (CR) sebesar 5,622 dan nilai p-value ***. Nilai CR tersebut berada jauh di atas nilai kritis ± 1.96 dengan tingkat signifikansi *** (artinya signifikan) yaitu *p* berada di bawah nilai signifikan 0.05. Dengan demikian hipotesis keempat dapat diterima.

4.7.5 Pengujian Hipotesis 5

Hipotesis kelima menyatakan bahwa desentralisasi, sikap kerja dan kebutuhan akan prestasi berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah jika dimediasi oleh partisipasi penganggaran. Hasil uji terhadap hipotesis kelima ini menunjukkan bahwa 1) hipotesis pertama menunjukkan bahwa desentralisasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap partisipasi penganggaran; 2) hipotesis kedua menunjukkan bahwa sikap kerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap partisipasi penganggaran; 3) hipotesis ketiga menunjukkan bahwa kebutuhan akan prestasi berpengaruh signifikan terhadap partisipasi penganggaran; 4) hipotesis keempat menunjukkan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah; 5) variabel independen (desentralisasi, sikap kerja dan kebutuhan akan prestasi) berpengaruh tetapi tidak signifikan dengan nilai CR tersebut berada jauh di bawah nilai kritis ± 1.96 dengan tingkat signifikansi berada di atas nilai signifikan 0.05. . Dengan demikian hipotesis kelima dapat diterima.

Ringkasan dari pengujian hipotesis dapat dilihat pada tabel 4.33 berikut.

Tabel 4.24
Ringkasan Hasil Pengujian Hipotesis

	Hipotesis	Keputusan
H1	Desentralisasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap partisipasi penganggaran	Diterima
H2	Sikap kerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap partisipasi penganggaran	Diterima
H3	Kebutuhan akan prestasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap partisipasi penganggaran	Diterima

	Hipotesis	Keputusan
H4	Partisipasi penganggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah	Diterima
H5	Desentralisasi, sikap kerja dan kebutuhan akan prestasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja manajerial jika dimediasi oleh partisipasi penganggaran	Diterima

4.8 Pembahasan Hasil Pengujian Hipotesis

Pengujian terhadap lima (5) hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini berhasil diterima. Pembahasan berikut ini bertujuan untuk menjelaskan secara teoritis dan dukungan empiris terhadap hasil pengujian hipotesis dan analisis pengaruh langsung dan tidak langsung. Berikut ini *output* AMOS 5 tentang *standardized total effect* *standardized direct effect* dan *standardized indirect effect* :

Tabel 4.25
Standardized Total Effects

	SK	DES	KAP	PP	KM
PP	,131	,507	,340	,000	,000
KM	,114	,419	,208	,710	,000

Sumber: data primer diolah 2008 (*output* AMOS 5)

Tabel 4.26
Standardized Direct Effects

	SK	DES	KAP	PP	KM
PP	,131	,507	,340	,000	,000
KM	,021	,059	-,033	,710	,000

Sumber: data primer diolah 2008 (*output* AMOS 5)

Tabel 4.27
Standardized Indirect Effects

	SK	DES	KAP	PP	KM
PP	,000	,000	,000	,000	,000
KM	,093	,360	,241	,000	,000

Sumber: data primer diolah 2008 (*output AMOS 5*)

4.8.1 Pengaruh Langsung Desentralisasi Terhadap Partisipasi Penganggaran

Hasil pengujian hipotesis pertama menunjukkan bahwa desentralisasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap partisipasi penganggaran. Hasil ini mengindikasikan bahwa para manajer dalam organisasi pemerintah daerah dengan struktur desentralisasi mempunyai pengaruh yang besar dalam proses penyusunan anggaran. Hal ini memperkuat pendapat Hales Tamangani (1996) menyatakan bahwa dalam meningkatkan otonomi dan rasa tanggung jawab, para manajer dalam struktur terdesentralisasi akan lebih menyukai partisipasi dalam penyusunan anggaran dengan harapan, agar supaya dapat mengontrol dalam menentukan target yang ingin dicapai dan akhirnya mereka dapat bertanggung jawab untuk mencapainya. Hasil penelitian ini juga memperkuat hasil penelitian Subramaniam, *et al* (2002), Oktaviani (2003) dan Yuen (2007) yang menyimpulkan bahwa desentralisasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap partisipasi penganggaran.

4.8.2 Pengaruh Langsung Sikap Kerja Terhadap Partisipasi Penganggaran

Hasil pengujian hipotesis kedua menunjukkan bahwa Sikap kerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap partisipasi penganggaran. Hal ini mengindikasikan bahwa sikap kerja akan mempengaruhi interpretasi aparat pemerintah daerah atas kebijakan dan aturan dalam proses penyusunan anggaran. Sikap kerja ini akan mempengaruhi aparat pemerintah daerah dalam memberikan reaksi dalam proses penyusunan anggaran. Dengan demikian jika aparat pemerintah daerah memiliki

sikap kerja positif (kepuasan terhadap pekerjaannya) maka akan memberikan reaksi dengan berpartisipasi dan memberikan kontribusi yang besar terhadap proses penyusunan anggaran. Hasil penelitian ini memperkuat hasil penelitian yang dilakukan Millani (1975), Munawar (2006) dan Yuen (2007) yang menyimpulkan bahwa sikap kerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap partisipasi penganggaran

4.8.3 Pengaruh Langsung Kebutuhan Akan Prestasi Terhadap Partisipasi Penganggaran

Hasil pengujian hipotesis ketiga menyatakan bahwa kebutuhan akan prestasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap partisipasi penganggaran. Hal ini mengindikasikan bahwa aparat pemerintah daerah yang memiliki kebutuhan akan prestasi yang tinggi akan berupaya untuk memperoleh informasi yang relevan melalui partisipasi dalam penyusunan anggaran. Hal ini sesuai dengan pendapat Subramaniam, *et al* (2002) menyatakan bahwa individu yang memiliki kebutuhan akan prestasi yang tinggi akan berusaha terlibat dalam proses penyusunan anggaran dikarenakan, 1) termotivasi untuk menentukan nasibnya sendiri; 2) berusaha untuk mencari informasi yang relevan yang dapat membantu untuk menentukan tujuan yang tepat.

Selain itu aparat daerah yang memiliki kebutuhan akan prestasi yang tinggi mempunyai salah satu karakteristik yaitu cenderung menetapkan tingkat kesulitan tugas yang moderat dan menghitung resikonya. Hal ini terkait dengan hasil penelitian ini yang menyatakan bahwa kebutuhan akan prestasi berpengaruh signifikan terhadap partisipasi penganggaran, dengan maksud bahwa aparat pemerintah daerah yang memiliki kebutuhan akan prestasi yang tinggi akan berpartisipasi dalam penyusunan

anggaran dengan harapan bahwa dia dapat menentukan target yang ingin dicapai sesuai dengan kemampuannya sehingga dia berharap dapat mencapai tujuan itu. Hasil penelitian ini juga memperkuat hasil penelitian yang dilakukan Subramaniam, *et al* (2002), Alam dan Mia (2006) dan Yuen (2007) yang menyimpulkan bahwa kebutuhan akan prestasi berpengaruh positif terhadap partisipasi penyusunan anggaran.

4.8.4 Pengaruh Langsung Partisipasi Penganggaran terhadap Kinerja Manajerial Aparat Pemerintah Daerah

Hasil pengujian hipotesis keempat menyatakan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah. Hal ini mengindikasikan bahwa adanya keterlibatan atau keikutsertaan para manajer menengah dan bawah (Kepala SKPD dan satu tingkat dibawah kepala SKPD) pada pemerintah daerah Kota Palu dalam penyusunan anggaran. Dengan adanya partisipasi penyusunan anggaran, para manajer menengah dan bawah diberi kesempatan untuk berperan dalam memberikan masukan- masukan dan ide-ide mereka yang dituangkan dalam bentuk anggaran yang nantinya akan mereka laksanakan.

Kepala SKPD dan satu tingkat di bawah kepala SKPD pada Pemerintah daerah Kota Palu merasa lebih senang bekerja atas dasar anggaran yang disusunnya sendiri dibandingkan dengan anggaran yang telah ditetapkan oleh atasan dan mereka merasa bertanggung jawab terhadap apa yang telah ditetapkan dalam anggarannya. Selain itu, penerapan partisipasi dalam penyusunan anggaran juga memungkinkan para manajer menengah dan bawah pada pemerintah daerah terdorong untuk membantu atasan dengan memberikan informasi yang dimilikinya sehingga anggaran

yang disusun lebih akurat karena para bawahan memiliki informasi khusus tentang kondisi lokal dan akan melaporkan kondisi tersebut ke atasan.

Hasil ini sesuai dengan Alasan yang mendasari pendapat bahwa partisipasi manajer dalam penyusunan anggaran berpengaruh terhadap kinerja manajerial yaitu: pertama, teori psikologis menyatakan bahwa anggaran partisipatif berhubungan dengan kinerja melalui *self identification* dan *ego involvement* dalam menetapkan tujuan anggaran (Murray, 1990). Kedua, partisipasi dapat meningkatkan alur informasi antara bawahan dan atasan, yang mengarah pada peningkatan pengamatan dan pengambilan keputusan (Locke dan Schweiger, 1979; Shield dan Young, 1993, dalam Yuen, 2007). Dan akhirnya partisipasi dapat menunjukkan kinerja terbaik melalui fasilitas pembelajaran dan pengetahuan (Parkers dan Wall, 1996 dalam Yuen, 2007).

Hasil penelitian ini memperkuat hasil penelitian Merchant (1981), Brownell (1982b), Brownell dan McInnes (1986), Frucot Shearon (1991), Nouri dan Parker (1998), Alam dan Mia (2006), Munawar (2006), Sardjito dan Muthaher (2007) dan Yuen (2007) yang menyimpulkan adanya pengaruh positif dan signifikan antara partisipasi penganggaran dengan kinerja manajerial aparat pemerintah daerah

4.8.5 Pengaruh Tidak Langsung Desentralisasi, Sikap Kerja, dan Kebutuhan akan Prestasi terhadap Kinerja Manajerial Aparat Pemerintah daerah jika dimediasi oleh Partisipasi Penganggaran

Baron dan Kenny (1986) dalam Yuen (2007) menyatakan bahwa terdapat pengaruh yang signifikan antara variabel independen (desentralisasi, sikap kerja dan kebutuhan akan prestasi) terhadap variabel dependen (kinerja manajerial aparat

pemerintah daerah) apabila dimediasi oleh variabel intervenning (partisipasi penganggaran) jika dalam kondisi:

1. Jika variabel independen (desentralisasi, sikap kerja dan kebutuhan akan prestasi) berpengaruh signifikan terhadap variabel intervenning (partisipasi penganggaran)
 2. Jika variabel intervenning (partisipasi penganggaran) berpengaruh signifikan terhadap variabel dependen (kinerja manajerial aparat pemerintah daerah)
 3. Jika variabel independen (desentralisasi, sikap kerja, dan kebutuhan akan prestasi) berpengaruh terhadap variabel dependen lebih kecil dibandingkan dengan setelah dikontrol oleh variabel intervenning (partisipasi penganggaran).
- a. Pengaruh tidak langsung desentralisasi terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah jika dimediasi oleh partisipasi penganggaran

Berikut ini tabel pengaruh tidak langsung desentralisasi terhadap kinerja manajerial aparat pememrintah daerah jika dimediasi oleh partisipasi penganggaran.

Tabel 4.28
Pengaruh Tidak Langsung Desentralisasi Terhadap Kinerja Manajerial Aparat Pemerintah Daerah Jika Dimediasi Oleh partisipasi penganggaran

Jalur	Pengaruh langsung DES-PP	Pengaruh langsung PP-KM	Pengaruh tidak langsung DES-PP-KM
	a	B	(a x b)
DES-PP-KM	0.507	0.710	0.360

Sumber : data primer diolah 2008

Berdasarkan tabel 4.27, besarnya pengaruh tidak langsung desentralisasi terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah melalui partisipasi penganggaran sebesar 0.360. sedangkan pengaruh langsung desentralisasi terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah sebesar 0,059 (Tabel 4.26).

Hal ini membuktikan bahwa partisipasi penganggaran dapat memediasi pengaruh tidak langsung desentralisasi terhadap kinerja manajerial dibandingkan pengaruh langsung desentralisasi terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah.

Hal ini sesuai dengan pendapat Subramaniam, et al (2002) menyatakan bahwa semakin tinggi tingkat desentralisasi, semakin besar pertimbangan manajer dalam pembuatan keputusan dan akhirnya meningkatkan tanggung jawab secara keseluruhan sehingga dapat meningkatkan kinerjanya. Selain itu Galbraith (1973) menyatakan bahwa struktur organisasi yang terdesentralisasi diperlukan pada kondisi adminisitratif, tugas dan tanggungjawab yang semakin kompleks sehingga diperlukan pendistribusian otoritas pada manajemen yang lebih rendah. Dalam kondisi yang semakin kompleks tersebut Menurut Tusman dan Nudler (dikutip oleh Supomo,1998) diperlukan partisipasi dalam penyusunan anggaran sebagai proses pertukaran informasi antara atasan dan bawahan sehingga dapat mengurangi ketidakpastian dalam kondisi yang kompleks tersebut.

Dengan demikian dalam kondisi yang semakin kompleks pada pemerintah daerah diperlukan struktur organisasi terdesentralisasi dalam pengambilan keputusan sehingga manajer menengah dan bawah dapat ikut berpartisipasi dalam penyusunan anggaran sebagai proses pertukaran informasi antara atasan dan bawahan dengan tujuan dapat mengontrol dalam menentukan target yang ingin dicapai yang pada akhirnya akan meningkatkan kinerjanya dengan berusaha untuk mencapai target tersebut.

- b. Pengaruh tidak langsung sikap kerja terhadap kinerja manajerial jika dimediasi oleh partisipasi penganggaran

Berikut ini tabel pengaruh tidak langsung sikap kerja terhadap kinerja manajerial aparat pememrintah daerah jika dimediasi oleh partisipasi penganggaran.

Tabel 4. 29
Pengaruh Tidak Langsung Sikap Kerja Terhadap Kinerja Manajerial Aparat Pememrintah Daerah Jika Dimediasi Oleh Partisipasi Penganggaran

Jalur	Pengaruh langsung SK-PP	Pengaruh langsung PP-KM	Pengaruh tidak langsung DES-PP-KM
	a	B	(a x b)
SK-PP-KM	0.131	0.710	0.093

Sumber : data primer diolah 2008

Berdasarkan tabel 4.29, besarnya pengaruh tidak langsung sikap terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah melalui partisipasi penganggaran sebesar 0.093. sedangkan pengaruh langsung sikap kerja terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah sebesar 0,021 (tabel 4.26). Hal ini membuktikan bahwa partisipasi penganggaran dapat memediasi pengaruh tidak langsung sikap kerja terhadap kinerja manajerial dibandingkan pengaruh langsung sikap kerja terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah.

Hal ini sesuai dengan teori disonansi kognitif yang dikembangkan oleh Leon Festinger (dikutip oleh Setiawan dan Ghozali, 2006) menyatakan bahwa dalam kondisi psikologis yang tidak menyenangkan mendorong individu untuk mencari informasi yang dapat mengurangi disonansi kognitifnya. Hal ini berarti bahwa dengan sikap positif akan cenderung mengembangkan disonansi kognitif ketika kinerjanya tidak sesuai dengan harapannya sehingga berusaha untuk

meningkatkan kinerjanya melalui partisipasi penganggaran dengan tujuan memperoleh informasi untuk mengurangi disonansi kognitif tersebut. Dengan demikian, hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian Yuen (2007) bahwa sikap kerja berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah melalui partisipasi penganggaran.

- c. Pengaruh Tidak Langsung Kebutuhan Akan Prestasi terhadap Kinerja Manajerial Aparat Pemerintah Daerah jika dimediasi oleh Partisipasi Penganggaran.

Berikut ini tabel pengaruh tidak langsung kebutuhan akan prestasi kerja terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah jika dimediasi oleh partisipasi penganggaran.

Tabel 4. 30
Pengaruh Tidak Langsung Kebutuhan Akan Prestasi Terhadap Kinerja Manajerial
Aparat Pemerintah Daerah Jika Dimediasi Oleh Partisipasi Penganggaran

Jalur	Pengaruh langsung KAP-PP	Pengaruh langsung PP-KM	Pengaruh tidak langsung KAP-PP-KM
	a	B	(a x b)
KAP-PP-KM	0.340	0.710	0.241

Sumber : data primer diolah 2008

Berdasarkan tabel 4.30, besarnya pengaruh tidak langsung kebutuhan akan prestasi terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah melalui partisipasi penganggaran sebesar 0.241. sedangkan pengaruh langsung sikap kerja terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah sebesar -0,033 (tabel 4.26). Hal ini membuktikan bahwa partisipasi penganggaran dapat memediasi pengaruh tidak langsung kebutuhan akan prestasi terhadap kinerja manajerial dibandingkan pengaruh langsung kebutuhan akan prestasi terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah.

Hal ini sesuai dengan teori prestasi yang dikemukakan McClelland (dalam Robbin, 2006) bahwa salah satu karakteristik orang yang memiliki kebutuhan akan prestasi tinggi yaitu orang yang memiliki keinginan yang kuat untuk memperoleh umpan balik atau tanggapan atas pelaksanaan tugasnya. Hal ini berarti bahwa aparat pemerintah daerah yang memiliki kebutuhan akan prestasi yang tinggi berusaha mencari informasi yang relevan melalui partisipasi penganggaran dan berharap mendapatkan umpan balik atau penilaian atas apa yang telah ditargetkan (evaluasi kinerja).

Dengan demikian hasil penelitian mendukung hasil penelitian Brownel (1982) yang menyatakan bahwa variabel individual (kebutuhan akan prestasi) menunjukkan peran yang signifikan mempengaruhi partisipasi karyawan dalam kegiatan penganggaran. Selain itu hasil penelitian ini juga mendukung Penelitian yang dilakukan Subramaniam, *et al* (2002) Alam dan Mia (2006) dan Yuen (2007) yang menemukan kebutuhan akan prestasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja manajerial jika dimediasi oleh partisipasi penganggaran.

Jadi dapat disimpulkan bahwa variabel organisasional (desentralisasi) dan variabel individual (sikap kerja dan kebutuhan akan prestasi) merupakan variabel antededen yang berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja manajerial pemerintah daerah melalui partisipasi penyusunan anggaran. Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian yang dilakukan Yuen (2007) dan Alam dan Mia (2006).

BAB V

KESIMPULAN, KETERBATASAN, IMPLIKASI DAN SARAN

5.1 Kesimpulan

Berdasarkan hasil analisis data dan pengujian hipotesis, maka ditarik kesimpulan sebagai berikut:

1. Desentralisasi terbukti berpengaruh positif dan signifikan terhadap partisipasi penganggaran. Hal ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Subramaniam, *et al* (2002) yang menemukan bahwa desentralisasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap partisipasi penganggaran.
2. Sikap kerja terbukti berpengaruh signifikan terhadap partisipasi penganggaran. Hal ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Millani (1975), Munawar (2006), dan Yuen (2007). Yuen (2007) menemukan bahwa sikap manajer berpengaruh positif dan signifikan terhadap Partisipasi penganggaran.
3. Kebutuhan akan prestasi terbukti berpengaruh positif dan signifikan terhadap partisipasi penganggaran. Hal ini sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Subramaniam, *et al* (2002), Alam dan Mia (2006) dan Yuen (2007) yang menemukan bahwa kebutuhan akan prestasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap partisipasi penganggaran.
4. Partisipasi Penganggaran terbukti berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja manajerial aparat pemerintah daerah. Hal ini sesuai dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Merchant (1981), Brownell (1982b), Brownell dan McInnes (1986), Frucot Shearon (1991), Nouri dan Parker (1998), Alam dan

Mia (2006), Munawar (2006), Sardjito dan Muthaher (2007) dan Yuen (2007) yang menemukan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja manajerial.

5. Desentralisasi, Sikap Kerja dan kebutuhan terbukti sebagai variabel anteseden dari partisipasi penganggaran. Hasil penelitian ini membuktikan bahwa variabel desentralisasi, sikap kerja dan kebutuhan akan prestasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap partisipasi anggaran. Selain itu penelitian ini juga membuktikan bahwa variabel anteseden (desentralisasi, sikap kerja dan kebutuhan akan prestasi) berpengaruh tidak langsung terhadap kinerja manajerial melalui partisipasi penganggaran. Hasil penelitian ini sesuai dengan hasil penelitian yang dilakukan Miah dan Mia (1996) Alam dan Mia (2006) dan Yuen(2007). Miah dan Mia (1996) menemukan bahwa desentralisasi berpengaruh tidak langsung terhadap kinerja manajerial melalui sistem pengendalian akuntansi. Sedangkan Yuen (2007) menemukan bahwa sikap dan kebutuhan akan prestasi berpengaruh tidak langsung terhadap kinerja manajerial melalui partisipasi penganggaran.

5.2 Keterbatasan

Evaluasi atas penelitian ini harus mempertimbangkan beberapa keterbatasan yang mungkin mempengaruhi hasil penelitian ini:

1. Tingkat *response rate* yang rendah sehingga penelitian ini sulit untuk digeneralisasikan pada SKPD Pemerintah Daerah Kota Palu.
2. Penelitian ini menggunakan *self rating scale* pada pengukuran kinerja manajerial yang dapat menyebabkan adanya kecenderungan para responden untuk mengukur kinerjanya lebih tinggi dari pada yang sebenarnya (Brownell dan Hirst, 1986),

namun dalam penelitian ini untuk mengurangi subyektivitas dilakukan penilaian reliabilitas dan validitas.

5.3 Implikasi

Bukti empiris yang ditemukan dari hasil penelitian ini memilih beberapa implikasi sebagai berikut:

5.3.1 Implikasi Teoritis

Secara teoritis, konfirmasi hasil penelitian ini sebagaimana dijelaskan sebelumnya, penelitian ini berimplikasi pada pengembangan akuntansi manajemen dan akuntansi keperilakuan pada organisasi sektor publik yang berkaitan dengan efektivitas sistem perencanaan dan pengendalian akuntansi melalui partisipasi penyusunan anggaran. Beberapa penelitian tentang partisipasi penganggaran terhadap kinerja manajerial memberikan hasil yang tidak konsisten. Oleh karena itu Shields dan Shiled (1998) menyarankan untuk melakukan penelitian dengan melihat pengaruh variabel anteseden dari partisipasi penganggaran. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa variabel anteseden (desentralisasi, sikap kerja dan kebutuhan akan prestasi) akan meningkatkan kinerja manajerial aparat pemerintah daerah melalui partisipasi penganggaran. Dengan demikian hasil penelitian ini berimplikasi untuk mendorong arah riset akuntansi manajemen dan keperlikauan pada organisasi sektor publik (pemerintahan) untuk menganalisis lebih lanjut mengenai variabel anteseden dan konsekuensi partisipasi penganggaran.

5.3.2 Implikasi Praktik

Penelitian ini berimplikasi pada perencanaan kegiatan berkaitan dengan proses penyusunan anggaran pada organisasi pemerintah daerah secara partisipasi untuk meningkatkan kinerja aparat pemerintah daerah. Selain itu juga, pemerintah

daerah dapat menggunakan media partisipasi bawahan dalam menyusun anggaran sebagai proses pembelajaran dan pertukaran informasi antara atasan dan bawahan sehingga dapat meningkatkan kinerja pemerintah daerah secara keseluruhan.

5.4 Saran

1. Penelitian ini menggunakan metode penyebaran kuesioner dengan peneliti mengantar langsung dan waktu penelitian yang bertepatan dengan kesibukan responden penelitian sehingga menyebabkan *response rate* menjadi rendah, sehingga untuk penelitian selanjutnya mungkin bisa mengkombinasikan metode pengumpulan data dengan mengantar langsung dan menggunakan data kolektor. Selain itu waktu penelitian dilapangan sebaiknya dilakukan pada bulan Januari-Agustus atau sebelum mendekati akhir tahun yang merupakan periode perubahan anggaran pendapatan dan belanja daerah (APBD).
2. Penelitian selanjutnya sebaiknya mengkombinasikan pengukuran kinerja manajerial berdasarkan ukuran keuangan dan non keuangan sehingga dapat mengurangi kecenderungan responden untuk mengukur kinerjanya lebih tinggi dari pada yang sebenarnya
3. Penelitian selanjutnya dapat mempertimbangkan variabel lain yang dapat mempengaruhi kinerja manajerial. Seperti Variabel individual (*Locus of Control*, Komitmen Organisasi), Variabel Organisasi (strategi bisnis dan budaya organisasi) dan variabel yang lainnya seperti kondisi ekonomi suatu daerah.

DAFTAR PUSTAKA

- Abernethy, M. A and Jan Bouwne. 2005. Determinants of accounting innovation. *ABACUS*, Vol. 41, No. 3.
- Adcroft, A. and Willis, R. 2005. The (un) intended outcome of public sector performance measurement. *International Journal Of Public Sector Management*, Vol. 18, No. 5: 385 – 400
- Alam, B and Mia, L. 2006. Need for Achievement, Style of Budgeting and Managerial Performance in a Non Government Organization (NGO): Evidence from an Oriental Culture. *International Journal of Business Research*, Vol.VI, No.3, pp. 35-43.
- Anthony, Robert dan Vijay Govindarajan. 2005. *Sistem Pengendalian Manajemen*. Salemba Empat, Jakarta.
- Bastian, I. 2006a. *Akuntansi Sektor Publik: Suatu Pengantar*. Erlangga, Jakarta.
- Bastian, I. 2006b. *Sistem Perencanaan dan Penganggaran Pemerintah Daerah di Indonesia*. Penerbit Salemba Empat, Jakarta.
- Baswir, Revrison. 2002. *Akuntansi Pemerintahan di Indonesia*. BPFE, Yogyakarta.
- Brownell, P. 1981. Participation in Budgeting, Locus of Control and Organizational Effectiveness. *The Accounting Review*, Vol. LVI, 4: 844 – 860.
- Brownell, P. 1982a. The Role of Accounting Data in Performance Evaluation, Budgetary Participation, and Organizational Effectiveness. *Journal of Accounting Research*, Vol. 20, No. 1: 12-27.
- Brownell, P. 1982b. A Field Examination of Budgetary Participation And Locus Of Control. *The Accounting Review*, Vol. LVII, 4, Oktober: 766-777.
- Brownell P and Hirst, M. 1986. Reliance Accounting Information, Budgetary participation and Task Uncertainty. *Journal of Accounting Research*, Vol. 24: 241-249.
- Brownell and McInnes. 1986. Budgetary Participation, Motivation, and Managerial Performance. *The Accounting Review*, Vol. LXI, 4: 511-526.

- Cherrington, D.J and Cherington, J.O. 1973. Appropriate Reinforcement Contingencies in the budgeting process. *Journal of Accounting Research*, 225-253
- Chow, C.W., Jean C.C., and Wiliam, S.W. 1988. Participative Budgeting: Effect Of A Truth-Inducing Pay Scheme And Information Asymmetry On Slack And Performance. *The Accounting Review*, No 1 Januari: 111-122
- Davis, Keith dan John W. Newstroom. 1985. *Perilaku Dalam Organisasi*. Erlangga. Jakarta
- Ferdinand, Augusty. 2006. *Structural Equation Modelling dalam Penelitian Manajemen, Aplikasi Model-model rumit dalam penelitian untuk tesis Magister dan Disertasi Doktor*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang.
- Fitri, Meutia dan Z. Basri. 2000. Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap Motivasi Pencapaian Anggaran Perusahaan Industri Petrokimia Aceh Utara. *Jurnal Manajemen dan Bisnis*, Vol. 2. No. 3: 229-239
- Freeman, Robert J, Craig D. Shoulders and Edward S. Lynn. 1988, *Governmental and Nonprofit Accounting: Theory And Practice*. Third edition, Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall, Inc
- Frucot, V., and Shearon, W. 1991. Budgetary Participation, Locus of Control and Mexican Managerial Performance and Job Satisfaction. *Accounting Review*, Januari: 80-89
- Ghozali, I. 2006. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang.
- Ghozali, I. 2008, *Model Persamaan structural, Konsep dan Aplikasi dengan Program AMOS 16*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang
- Gordon, L.A and Narayanan, V.K. 1984. Management Accounting System, Perseived Eviromental uncertainty dan Organization Structure: an Empirical Investigation. *Accounting, Organizations, and Society*, Vol. 9: 33-47
- Govindarajan, V. 1986. Impact of Participation in the Budgetary Process on Managerial Attitudes and Performance: Universalistic and Contingency Perspectives. *Decision Sciences*, 17: 496-516
- Gul, F.A., Tsui, J.S.L., Fong, S.C.C., Kwok, H.Y.L. 1995. Decentralization as a moderating factor in the budgetary participation-performance relationship: some Hong Kong evidence. *Accounting and Business Research*, Vol. 25, No. 98: 107-113.

- Hair, J.F., R.E. Anderson., R.L. Tatham, and W.C. Black. 1998. *Multivariate data Analysis*. Prentice Hall, Fourth edition
- Hanson, E.I. 1966. The budgetary control function. *The Accounting Review*, Vol 41: 239–243.
- Haryanto, Sahmuddin, dan Arifuddin. 2007. *Akuntansi Sektor Publik*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang
- Ikhsan dan Ishak. 2005. *Akuntansi Keperilakuan*. Penerbit Salemba Empat, Jakarta
- Jaryanto, 2008, *Pengaruh Ketidakpastian Tugas dan Desentralisasi terhadap Kinerja Manajerial dengan Sistem Akuntansi Manajemen Sebagai Variabel Intervening*, Tesis Program Pasca Sarjana Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro, Semarang (Tidak Dipublikasikan)
- Kenis I. 1979. Effect Of Budgetary Goal Characteristics On Managerial Attitudes And Performance. *The Accounting Review*, Vol. LIV, No. 4: 707-720
- Mardiasmo. 2004. *Akuntansi Sektor Publik*. Penerbit Andi, Yogyakarta
- Manurung, Amran. 2005. *Hubungan Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap kepuasan kerja dan kinerja manajerial: informasi job relevant dan kecukupan anggaran sebagai variabel intervening*. Tesis Program Pasca Sarjana Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro, Semarang (Tidak Dipublikasikan)
- Mahoney, T. A, TH. Jerdee and S.J. Carrol. 1965. The Job(s) Management. *Industrial Relations*, 4: 97-110
- Mia, L. 1988. Managerial Attitude, Motivation And The Effectiveness Of Budgetary Participation. *Accounting, Organizations And Society*, Vol 13 No. 5: 465-475
- Mia, L. 1989. The Impact Aprticipation In Budgeting And Job Difficulty On Managerial Performance And Work Motivation: A Research Note. *Accounting, Organizations And Society*, Vol 14: 347-357.
- Miah, N.Z and Mia L. 1996. Decentralization, Accounting Control System and performance of Government organization: A New Zaeland Empirical study, *Financial Acoountablty and management*, 12(3) August: 173-190.
- Millani, K.W. 1975. The Relationship of Participation in Budget-Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitudes: A Field Study. *The Accounting Review*, 274-284

- Murtiyani, Siti. 2001. Pengaruh Sistem Penganggaran, Sistem Pelaporan Dan Analisis, Dalam Hubungan Antara Partisipasi Dengan Efisiensi Dan Efektifitas Anggaran. *Simposium Nasional Akuntansi IV*, Hal: 542-560
- Murray, D. 1990. The Performance Of Effect Participation Budgeting: An Integration Of Intervening And Moderating Variables. *Behavioral Research in Accounting*, Vol.2 : 105-123
- Mulyasari, Windu dan Slamet Sugiri. 2004. Pengaruh Keadilan Persepsian, Komitmen Pada Tujuan, dan Job Relevant Information Terhadap Hubungan Antara Penganggaran Partisipasi Dan Kinerja Manajer. *Simposium Nasional Akuntansi VII*. Hal: 439-458
- Munawar. 2006. *Pengaruh karakteristik Tujuan Anggaran terhadap Perilaku, Sikap dan Kinerja Aparat Pemerintah Daerah di Kabupaten Kupang*. Tesis Program Pasca Sarjana Magister Sains Akuntansi Universitas Brawijaya, Malang (Tidak Dipublikasikan)
- Nasehatun, Apandi. 1999. *Budget & Control: Sistem Perencanaan Dan Pengendalian Terpadu, Konsep Dan Penerapannya*. Jakarta: PT. Gramedia Widiasarana Indonesia
- Nouri, H. and Parker, R.J. 1998. The Relationship between Budget Participation and Job Performance: The Roles of Budget Adequacy and Organizational Commitment. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 23, No. 5/6, pp. 467-483
- Nordiawan, D. 2006. *Akuntansi Sektor Publik*. Salemba Empat, Jakarta.
- Otley, D.T. 1980. The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis. *Accounting, Organizations, and Society*, Vol.5, No.4: 413-428
- Oktaviani, Ayu. 2003. *Pengaruh Desentralisasi Pengambilan Keputusan Terhadap Kinerja Manajerial Kantor Dinas: sistem Pengendalian Akuntansi Sebagai Variabel Intervening (studi empiris otonomi daerah Kalimantan selatan)*. Tesis Program Pasca Sarjana Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro, Semarang (Tidak Dipublikasikan).
- Potter, G and Schidgall, R,S. 1999. Hospitality Management Accounting: Current problems and future opportunities. *International Journal Of Hospitality Management*, Vol 18: 387-400.
- Rahayu, Sri., U.Ludigdo,, dan D.Afandy. 2007. Studi fenomenologis terhadap proses penyusunan anggaran daerah Bukti empiris dari satu satuan kerja perangkat daerah di Propinsi Jambi. *Simposium Nasional Akuntansi X*.

- Riyanto, Bambang, LS. 1999. The Effect Attitude, Strategy, And Decentralization On The Effectiveness Of Budget Participation. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, Vol.2, No.2: 136 -153.
- Robbins, S.P. 2006. *Perilaku Organisasi*, Edisi ke Sepuluh INDEKS, Jakarta
- Sardjito, Bambang dan O. Muthaher. 2007. Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Aparat Pemerintah Daerah: Budaya Organisasi Dan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Moderating. *Simposium Nasional Akuntansi X*.
- Schiff, M dan Lewin, A.Y. 1970. The Impact Of People on Budgets. *The Accounting Review*, April, Hal 259-269.
- Setiawan, Ivan Arif dan I. Ghazali. 2006. *Akuntansi Keperilakuan, Konsep dan Kajian empiris*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang
- Shields, J.F and M.D. Shields. 1998. Antecedents of Participative Budgeting. *Accounting, Organizations, and Society* 23(1): 49-76
- Shields, M.D, and S.M. Young. 1993. Antecedents and consequences of budgetary participative budgeting: evidence on the effects of asymmetrical information. *Journal of Management Accounting Research* 4: 243–265.
- Siegel, G and HR Marconi. 1989. *Behavioral Accounting*, South Western Publishing Co. Cincinnati. OH
- Solimun, 2006, *Structural Equation Modeling (SEM) Aplikasi Software AMOS dan LISREL*, Fakultas MIPA dan Program Pasca Sarjana Universitas Brawijaya, Malang.
- Sopannah. 2003. Pengaruh Partisipasi Masyarakat dan Transparansi Kebijakan Publik Terhadap Hubungan Antara Pengetahuan Dewan Tentang Anggaran Dengan Pengawasan Keuangan Daerah. *Simposium Nasional Akuntansi VI*, Hal: 1160-1168
- Sumarno, J. 2005. Pengaruh Komitmen Organisasi Dan Gaya Kepemimpinan Terhadap Hubungan Antara Partisipasi Anggaran Dan Kinerja Manajerial. *Simposium Nasional Akuntansi VIII*, Hal: 586-616.
- Subramaniam, N., McManus, L. and Mia, L. 2002. Enhancing hotel managers organizational commitment: an investigation of the impact of structure, need for achievement and participative budgeting. *International Journal Of Hospitality Management*, Vol. 21, pp. 303-20.
- Sugiri, S dan Sulastiningsih. 2004. *Akuntansi Manajemen, Sebuah Pengantar*, UPP AMP YKPN Yogyakarta

- Supomo, Bambang. 1998. *Pengaruh Struktur dan Kultur Organisasi terhadap Keefektifan Anggaran Partisipatif dalam peningkatan Kinerja Manajerial : Studi empiris pada perusahaan manufaktur di Indonesia*. Bahan kuliah Metodologi penelitian Program Magister Sains akuntansi UNDIP, Semarang (tidak dipublikasikan)
- Tomarker, A.J. dan Waller, N.G. 2005. Structural Equation Modelling, Strenght, Limitation, And Misconceptions, *Anny.Rev. Clin. Psychology*. Vol.1. pp-65
- Weill, P and Olson, M.H. 1989. An Assesment of The Contigency Theory Of management Information Systems. *Journal Of Management Information systems*, Vol. 6, No.1 : 59-85.
- Yuen, Desmond. 2007. Antecedens of budgetary participation: enhancing employees job performance, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22 No. 5: 533-548.